



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**
DI **LECCE**

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|---------------|---------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | PERNA | GABRIELE | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | TOSI | SERGIO MARIO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | QUARTA | ANTONIO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. ~~2007~~/2017 depositato il 14/11/2017
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TVM020~~000000~~ IVA-ALTRO 2012
 - avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TVM020~~000000~~ IRAP 2012
- contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI LECCE

proposto dal ricorrente:

~~000000~~ S.A.S

difeso da:

SANCES MATTEO
VIA ADA CUDAZZO, 12 73100 LECCE LE

- sul ricorso n. ~~2007~~/2018 depositato il 12/02/2018

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TVM010~~000000~~/2017 IRPEF-ALTRO 2012
- contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI LECCE

proposto dal ricorrente:

B~~000000~~ D~~000000~~

difeso da:

SANCES MATTEO
VIA ADA CUDAZZO, 12 73100 LECCE LE

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° ~~2007~~/2017 (riunificato)

UDIENZA DEL

11/09/2018 ore 09:30

N°

2873/18

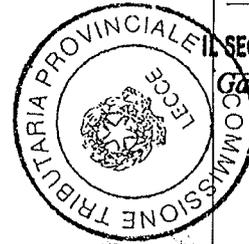
PRONUNCIATA IL:

11 SET. 2018

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

28 SET. 2018

Il Segretario



IL SEGRETARIO DI SEZIONE
Gabriella Mancarella

Svolgimento del processo

A seguito di controlli sulle dichiarazioni dei redditi presentate nel quinquennio 2011-2015 e dei rispettivi costi residuali presentate dalla E [redacted] Sas di [redacted] D [redacted], l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Lecce, inviava questionario per esaminare la posizione della società. A seguito dei controlli sui costi, veniva riscontrata la matura antieconomica dell'attività svolta, con dichiarazioni costanti di perdite (e imposte dirette versate pari a zero).

In data 15.5.2017 veniva quindi notificato alla società l'avviso di accertamento n.TVM020 [redacted]/2017 con il quale l'Ufficio, ai sensi degli artt.39, co.1, lett. d), Dpr 600/1973, e 54 Dpr 633/1972, rideterminava, per l'anno d'imposta 2012, maggiori ricavi, accertando una maggiore Irap per € 1.565,00 ed una maggiore Iva per € 30.060,00, oltre interessi e sanzioni.

Sempre in data 15.5.2017 veniva altresì notificato ai due soci della società, D [redacted] B [redacted] e [redacted] B [redacted], due ulteriori avvisi di accertamento con i quali l'Amministrazione Finanziaria rideterminava nei loro confronti una maggiore imposta Irpef e maggiori addizionali in proporzione alla quota societaria dagli stessi detenuta ([redacted] [redacted], amministratore e socio al 90%, riceveva l'avviso di accertamento n.TVM010 [redacted]/2017, [redacted] [redacted], socio al 10%, riceveva l'avviso di accertamento n.TVM010 [redacted]/2017).

Proposta dai contribuenti, in data 14.6.2017, istanza di accertamento con adesione, essa veniva parzialmente accolta dall'Ufficio, che procedeva a ricalcolare i ricavi della società, annullando l'avviso di accertamento emesso nei confronti di quest'ultima, accertando una maggiore Irap per € 379,00 ed una maggiore Iva per € 23.347,00, oltre interessi e sanzioni. Per l'effetto, veniva annullato parzialmente l'avviso di accertamento emesso nei confronti di D [redacted] B [redacted], rettificando il valore dell'Irpef accertata in € 13.133,00 e quello delle Addizionali Regionali e Comunali rispettivamente in € 762,24 ed in € 378,00, oltre interessi e sanzioni, mentre per A [redacted] B [redacted] veniva disposto l'annullamento totale delle pretese.

Sia l'avviso di accertamento n.TVM020 [redacted]/2017 che quello n.TVM010 [redacted]/2017 venivano impugnati dalla [redacted] Sas di B [redacted] D [redacted] e dal socio amministratore con separati ricorsi notificati all'Agenzia Fiscale in data 3.11.2017, coi quali si contestava: 1) l'assenza di effettive esigenze d'indagine e controllo; 2) il mancato rispetto del confronto endoprocedimentale; 3) la mancanza i presupposti dell'azione accertativa; 4) l'illegittima ricostruzione dei ricavi da parte dell'Ufficio e l'omessa allegazione dei prospetti contenenti i risultati e studi di riferimento; 5) l'illegittimità del provvedimento sanzionatorio.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate con controdeduzioni depositate in data 11.12.2017 insistendo per la legittimità del proprio operato e chiedendo il rigetto del ricorso.

I ricorrenti in data 19.7.2018 depositavano memorie illustrative.

All'udienza dell'11.9.2018 i ricorsi venivano riuniti.

Motivi della decisione

I ricorsi sono in parte fondati.

1. Priva di pregio è l'eccezione sollevata dai contribuenti relativa alla sostenuta violazione dell'art.12, co.2, della L. n. 212 del 2000, il quale prevede che *"quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda."*

Rileva la Commissione che con questionario n.Q002 [redacted]/2017 l'Amministrazione Finanziaria richiedeva alla [redacted] Sas di B [redacted] D [redacted] che venisse prodotta documentazione, ricevuta la quale l'Agenzia Fiscale proseguiva ad effettuare una verifica nei confronti dei ricorrenti dalla quale scaturivano gli avvisi di accertamento impugnati.

owb

Hanno lamentato i ricorrenti che nel questionario non appaiono le "fonti d'inesco" della verifica fiscale, ossia le ragioni giustificatrici della verifica stessa, per cui gli avvisi risultano illegittimi.

Ha replicato l'Agenzia delle Entrate che tra le attività svolte vi è anche quella dei controlli, nel caso specifico quelli riguardanti i cd "costi residuali" indicati nella dichiarazione dei redditi della società, rigo RG21, anno di imposta 2012, a seguito della quale erano stati individuati costi indebitamente detratti per € 3.690,89, ed inoltre che era stato riscontrato come la società avesse dichiarato negli anni 2011-2015 redditi costantemente in perdita pur in presenza di ricavi rilevanti e costi per il personale. Conseguentemente, vista la palese antieconomicità dell'attività svolta da parte della società, ha effettuato tutti gli approfondimenti istituzionalmente previsti utilizzando sia la documentazione prodotta dalla ricorrente tramite questionario che i dati raccolti tramite il sistema informativo anagrafe tributaria.

Osserva la Commissione che, effettivamente, dall'esame del questionario n.Q002009/2017 non compaiono indicate le "ragioni della verifica", ove per ragioni s'intende la motivazione per la quale viene attivata nei confronti del contribuente la verifica fiscale e quale sia il criterio che guida la scelta, che non può essere il puro caso, di verificare un contribuente piuttosto che un altro. Ciò appare in contrasto con il suddetto art.12, co.2 L. n. 212 del 2000 in quanto si ritiene che il legislatore abbia voluto che uno strumento investigativo, quale la verifica fiscale venga posta in essere a "ragion veduta" con riferimento al merito e non solo alla legittimità della verifica, la cui valutazione va effettuata "ex ante" con prudente apprezzamento, e deve essere, sia pure concisamente motivata, prevenendo che di tale "ragion veduta" debba essere informato il contribuente, al fine di responsabilizzare l'organo procedente e contestualmente soddisfare l'esigenza di trasparenza, con conseguente limite alla discrezionalità dell'Ufficio nell'esercizio dei suoi poteri di verifica.

Senonchè, reputa la Commissione che la violazione dell'art.12, co.2, della legge 212/2000 non inficia la validità dell'accertamento comportandone la nullità, vista l'assenza di una norma che disponga in tal senso e preso atto della natura vincolata dell'avviso rispetto al questionario su cui si fonda.

In altri termini, da un lato, in base a questa impostazione la mancata illustrazione delle fonti d'inesco non determina in assoluto la nullità dell'atto, dall'altro rimane comunque garantito al contribuente il diritto di difesa tanto in via amministrativa con il ricorso all'autotutela, quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinario.

2. In parte meritevole di accoglimento è il motivo sub 2).

2.1. Con esso i ricorrenti denunciano la violazione delle regole in tema di contraddittorio endoprocedimentale, avendo l'Amministrazione finanziaria emesso gli avvisi di accertamento poi impugnati, riguardanti tributi armonizzati (Iva), senza consentire la previa attivazione del contraddittorio sui rilievi che hanno poi determinato i provvedimenti di annullamento in autotutela degli atti impositivi, atteso il riconoscimento da parte dell'Ufficio della correttezza di tutti i costi inizialmente contestati.

Ebbene, il motivo è fondato nei termini di seguito precisati.

Come noto, le Sezioni Unite della Suprema Corte (Cass. 9 dicembre 2015, n. 24823), premesso che la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, si applica ai soli casi di accesso ed ispezioni e verifiche nei locali del contribuente, hanno posto la basilare distinzione, riguardo al tema del contraddittorio endoprocedimentale, a seconda che si tratti o meno di tributi armonizzati, questi ultimi soggetti al diritto dell'Unione Europea, chiarendo che "in tema di tributi c.d. non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente

omb

sancito; mentre in tema di tributi cd. armonizzati, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto" (tra la successiva giurisprudenza conforme si vedano, tra le altre, Cass. sez. 5, 3 febbraio 2017, n. 2875; Cass. sez. 6-5, ord. 20 aprile 2017, n. 10030; Cass. sez. 6-5, ord. 5 settembre 2017, n. 20799; Cass. sez. 6-5, ord. 11 settembre 2017, n. 21071; Cass. sez. 6-5, ord. 14 novembre 2017, n. 26943; Cass. sez. 6-5, ord. 6 febbraio 2018, n. 2873; Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., (ud. 22/05/2018) 07-09-2018, n. 21767).

2.1. Ciò comporta - vertendosi pacificamente nella fattispecie in esame in ipotesi di accertamento c.d. a tavolino - che va escluso *tout court* la necessità del contraddittorio endoprocedimentale, è in sintonia con il succitato indirizzo per quanto attiene all'Ires ed all'Irap, nonché all'Irpef ed alle Addizionali Regionali e Comunali, mentre riguardo all'Iva, oggetto di ripresa fiscale, ritiene il Collegio che in mancanza dell'irregolarità relativa alla previa instaurazione del contraddittorio il procedimento avrebbe comportato un risultato diverso, come dimostra la circostanza che nella fase dell'accertamento con adesione l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la correttezza di tutti i costi in precedenza contestati con l'avviso di accertamento n.TVM020~~22223~~/2017, procedendo con l'annullamento parziale dell'atto ed a ridurre la maggiore imposta Iva da € 30.060,00 ad € 23.347,00.

Pertanto, con riferimento all'Iva l'avviso di accertamento n.TVM020~~22223~~/2017 emesso nei confronti della società deve essere annullato.

3. Infondato è il motivo sub 3).

Con esso i contribuenti lamentano l'errata applicazione dell'art.39, co.1, lettera d), del Dpr n.600 del 1973, con riferimento alla presunta illegittimità del ricorso, da parte dell'Amministrazione finanziaria, al metodo analitico - induttivo in relazione al comportamento antieconomico tenuto dalla società ricorrente.

Ha replicato l'Agenzia fiscale, sostenendo la legittimità del proprio operato, anzitutto per la manifesta presenza di una condotta antieconomica, atteso che la società nel quinquennio 2011-2015, pur con un volume di ricavi di notevole entità, (€ 31.658,00 nel 2011; € 301.671,00 nel 2012; € 316.284,00 nel 2013; € 279.044,00 nel 2014; € 314.107,00 nel 2015) generava perdite d'importi rilevanti (€ 22.104,00 nel 2011; € 111.886,00 nel 2012; € 54.930,00 nel 2013; € 59.253,00 nel 2014; € 44.480,00 nel 2015), e ciononostante i costi del personale aumentavano nel corso degli anni.

In secondo luogo, sottolineava la "non congruità" tra i ricavi dichiarati e quelli indicati dagli studi di settore e lo "squilibrio negli indici di coerenza (precisamente "ricarico", "indice di copertura del costo per il godimento di beni di terzi e degli ammortamenti", "valore aggiunto lordo per addetto" e "margine per addetto non dipendente"), che risultavano fuori norma rispetto alla media..." (come da tabella riportata a pag.7 delle controdeduzioni).

Tanto premesso il motivo in esame è infondato, in quanto l'Ufficio ha correttamente applicato l'art.39, comma 1, lett. d), avendo effettuato l'accertamento analitico-induttivo, da ritenere legittimo anche in presenza di regolare contabilità, ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente (Cass., ord. n. 26036/2015, n. 9084/2017; n.10660/2018), ravvisata

DMB

nel caso concreto nel fatto che la società per ben 5 anni ha operato in costante perdita, per importi assai rilevanti, pur a fronte di ricavi di notevole entità e dei costi del personale costantemente in aumento, ed inoltre alla luce della "grave incongruenza" fra i dati forniti dagli studi di settore e gli elementi reddituali dichiarati dal contribuente, basti pensare al palese scostamento tra l'indice costituito dal "valore aggiunto lordo per addetto", calcolato in -45,73 ed il valore minimo risultante dallo studio di settore, pari a 19,69.

4. Destituito di fondamento è il motivo sub 4).

Va al riguardo premesso, in generale, che "I parametri o studi di settore previsti dalla L. n. 549 del 1995, art. 3, commi 181 e 187, rappresentando la risultante dell'extrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni, rilevano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo, del Dpr n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d, che deve essere necessariamente svolto in contraddittorio con il contribuente, sul quale, nella fase amministrativa e, soprattutto, contenziosa, incombe l'onere di allegare e provare, senza limitazioni di mezzi e di contenuto, la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, sì da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato, mentre all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello "standard" prescelto al caso concreto oggetto di accertamento. (Principio affermato ai sensi dell'art. 360 bis c.p.c., comma 1, n. 1)" (Sez. 5, Sentenza n. 14288 del 13/07/2016, Rv. 640541-01; cfr., altresì, Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., (ud. 16/03/2017) 10-07-2017, n. 17034; Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 11/07/2018) 24-08-2018, n. 21079).

Ebbene, nel caso di specie, va in primo luogo osservato il prospetto contenente i risultati della concreta applicazione dei parametri e studi di settore, che ha carattere integrativo essenziale della indicazione dei presupposti di fatto e diritto della pretesa tributaria, risulta trascritto a pag.5 dell'avviso di accertamento n.TVM020/2017 sicchè i contribuenti ne hanno avuto certamente a conoscenza.

In particolare, risulta che l'Agenzia Fiscale abbia provveduto alla ricostruzione dei ricavi sulla base dei dati inerenti i dipendenti, quantificando gli stessi con l'ausilio dell'indice "valore aggiunto lordo per addetto", applicando il valore minimo risultante dallo studio settore, pari a 19,69 (in luogo del valore calcolato di -45,73), tenendo anche conto del lavoro svolto dai 2 soci, di cui uno nella misura del 50%, evidentemente in ragione del minor apporto del socio A. B., che aveva conseguito il diploma di ragioniere e perito commerciale in data 11.7.2012, sino alla quale quindi aveva la qualità di studente (v.doc.19 ricorso).

Emerge, inoltre, che durante la fase di accertamento con adesione l'Ufficio, esaminata la documentazione prodotta dalla società contribuente e preso atto che il conteggio delle giornate lavorate (utilizzate ai fini dell'operata ricostruzione) era errato in quanto effettuato sulla base del quadro DB del mod.770 e, quindi, calcolato in misura pari a 365 giorni per dipendente, rideterminava in 569 il totale delle giornate retribuite, considerato che gli operai *part time* erano n.418, mentre gli operai con contratto di formazione erano n.151.

Quindi, alle pagg. da 4 a 6 del provvedimento di annullamento in autotutela parziale relativa all'avviso di accertamento n.TVM020/2017 provvedeva a rideterminare in € 379,00 la maggiore Irap, mentre alle pagg.3 e 4 del provvedimento di annullamento in autotutela parziale relativa all'avviso di accertamento n.TVM010/2017 provvedeva a rideterminare la maggiore Irpef in € 13.133,00, e le Addizionali Regionali e Comunali rispettivamente in € 762,24 ed in € 378,00, oltre interessi e sanzioni.

omb

In proposito non si comprende il rilievo formulato dai ricorrenti nelle memorie ex art.32 Dlgs 546/1992 secondo cui il totale delle giornate retribuite pari a n.569 non sarebbe corretto -le buste paga ed il prospetto riassuntivo prodotto sub doc.18 del ricorso non essendo in grado di smentire la ricostruzione dell'Ufficio, né quali altri rilievi non sarebbero stati considerati,

Ebbene, l'Amministrazione Finanziaria non è incorsa in alcuna violazione di legge, in quanto, una volta che si è verificato lo scostamento tra i dati rinvenuti dagli studi di settore ed i redditi dichiarati, anche all'esito del contraddittorio, senza che il contribuente allegasse e documentasse elementi che portavano a disattendere tale scostamento, alcun altro ulteriore onere probatorio incorreva in capo alla Agenzia delle Entrate.

Ciò in quanto il dato fornito dagli studi di settore ha il valore di una presunzione relativa, senza che l'Ufficio sia costretto a fornire altre dimostrazioni in ordine alla motivazione della sua pretesa, mentre il contribuente ha l'onere di attivarsi per dimostrare o l'impossibilità di utilizzare le presunzioni nella fattispecie esaminata oppure l'inaffidabilità del risultato ottenuto attraverso le presunzioni.

5. In parte meritevole di accoglimento è il motivo sub 5).

Le sanzioni indicate in accertamento sono state emesse poiché i ricorrenti sono stati ritenuti responsabili di:

-presentazione di dichiarazione infedele ai fini Irap per indicazione d'imponibile inferiore al dovuto;

-presentazione di dichiarazione infedele ai fini Iva, con imposta inferiore rispetto a quella dovuta e per costi indebitamente dedotti;

-presentazione di dichiarazione infedele ai fini delle II.DD. per dichiarazione non conforme.

Fermo restando che rispetto all'Iva l'annullamento dell'avviso di accertamento n.TVM020[REDACTED]/2017 per omesso contraddittorio endoprocedimentale in ordine a questa imposta, riverbera i propri effetti, facendole venire meno, anche sulle relative sanzioni, per il resto i contribuenti si sono limitati ad affermare la non debenza delle stesse in quanto irragionevoli per essere state applicate in maniera automatica, quando invece esse trovano fondamento quantomeno in un comportamento colposo dei ricorrenti, cioè, caratterizzato da negligenza o imperizia o inosservanza di obblighi tributari.

6. Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese di lite in ragione della reciproca soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione accoglie in parte il ricorso avverso l'avviso di accertamento n.TVM020[REDACTED]/2017, annullandolo in ordine alla maggiore Iva ed alle relative sanzioni Iva per come risultanti dal provvedimento di autotutela parziale emesso dall'Agenzia delle Entrate; conferma la maggiore Irap rideterminata dall'Ufficio nel medesimo provvedimento di autotutela parziale; rigetta il ricorso avverso l'avviso di accertamento n.TVM010[REDACTED]/2017, per come risultante dal provvedimento di autotutela parziale ad esso relativo. Spese compensate.

Così deciso in Lecce, il 11.9.2017.

Il giudice est.

Dr. Sergio Mario Tosi

S.M. Tosi



Il presidente

Dr. Gabriele Perna

G. Perna