



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI LOMBARDIA

SEZIONE 17

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |           |          |            |
|--------------------------|-----------|----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | LAMANNA   | FILIPPO  | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | SCARZELLA | FABRIZIO | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | DE RENTIS | LAURA    | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |           |          |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 4365/2017  
depositato il 03/08/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 9057/2016 Sez:2 emessa dalla Commissione  
Tributaria Provinciale di MILANO

contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

proposto dall'appellante:

Atti impugnati:  
[REDACTED]

difeso da:

PERICOLI FABRIZIO  
VIA CARLO D'ADDA 4/4 20019 SETTIMO MILANESE MI

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D [REDACTED] TRIB.ERARIALI 2010  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D [REDACTED] IRES-ALTRO 2010  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D [REDACTED] IVA-ALTRO 2010  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D [REDACTED] IRAP 2010

SEZIONE

N° 17

REG.GENERALE

N° 4365/2017

UDIENZA DEL

24/01/2018 ore 15:00

N°

750/2018

PRONUNCIATA IL:

24/01/2018

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

22/02/2018

Il Segretario

Il Funzionario

(A. Scaramia)  
[Signature]

[Signature]

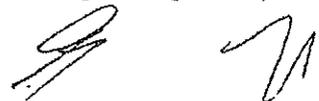
RG: 4365/2017

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

Con atto di appello depositato il 3.8.2017 [REDACTED] Srl impugnava la sentenza in epigrafe con cui il Giudice di prime cure accoglieva in parte il ricorso introduttivo presentato dalla contribuente avverso un avviso di accertamento emesso dall'ufficio per l'anno di imposta 2010 avente ad oggetto la ripresa a tassazione a fini Ires, Irap e Iva di maggiori redditi di impresa e volumi di affari.

Il giudice di prime cure riteneva la congruità del reddito indicato dall'ufficio in sede di proposta di mediazione tenendo conto dei rilievi mossi dalla contribuente.

Con l'odierno atto di appello la contribuente lamenta la mancata considerazione, da parte dei primi giudici, della contestata violazione del diritto di difesa del contribuente derivante dal difetto di instaurazione del contraddittorio preventivo ex art. 22 DL n. 78/2010 e art. 12 comma 7 statuto dei diritti del contribuente, anche alla luce della applicazione, nel caso di specie, di tributi armonizzati; la mancata considerazione, da parte dei primi giudici, della contestazione sollevata dalla parte ai sensi dell'art. 39 comma 1 lett. d) DPR n. 600/1973 per totale assenza dei presupposti previsti dalla legge per l'effettuazione di un accertamento induttivo e per mancato assolvimento del relativo onere probatorio; la mancata contestazione, da parte dell'ufficio, della regolarità della contabilità tenuta dalla società; l'incontestata sussistenza di attività in nero; la dichiarazione, per l'anno in oggetto, di redditi di poco inferiori a quanto previsto dagli studi di settore, in misura pari allo 0,8%; l'erroneità dei ricavi conteggiati dall'ufficio per aver considerato venduti tutti i prodotti acquistati, per non aver distinto tra i singoli prodotti acquistati, per applicazione di irrisorie percentuali di calo, sfrido e abbattimento, per mancata considerazione dell'autoconsumo dei prodotti e dei vari omaggi forniti alla clientela; la omessa pronuncia dei giudici rispetto al contestato difetto di motivazione dell'atto impugnato, avuto riguardo alla mancata indicazione delle basi di calcolo applicate, dei parametri utilizzati per il raffronto con altri soggetti operanti nel medesimo settore merceologico, delle percentuali di perdite attribuite ai prodotti, dei criteri utilizzati per la determinazione della quantità dei prodotti somministrati e dei conseguenti ricavi societari; la mancata considerazione, da parte dei primi giudici,



del divieto di doppia presunzione operato dall'ufficio, avuto ad esempio riguardo alle doppie presunzioni operate dall'ufficio sulla base degli acquisiti di bottiglie di liquore effettuati dalla società; la mancata indicazione da parte dei primi giudici delle ragioni di attendibilità del ricalcolo effettuato dall'ufficio in sede di mediazione.

Con memoria depositata il 26.10.2017 si costituiva in giudizio l'ufficio rilevando l'infondatezza dell'eccezione sollevata dalla parte in merito al mancato espletamento del contraddittorio preventivo non essendo l'accertamento fondato su una verifica fiscale esterna; la mancata dimostrazione, da parte della contribuente, dell'inattendibilità dei dati accertati dall'ufficio; l'esame, da parte dell'ufficio, delle fatture di acquisiti di materia prime, dei menù contenenti i prezzi di vendita dei prodotti e i dati dello studio di settore con conseguente legittimità della tipologia di accertamento impiegato a fronte della deduzioni di presunzioni gravi, precise e concordanti rispetto alla inattendibilità dei redditi dichiarati; l'infondatezza dell'eccezione relativa al divieto di doppia presunzione essendosi gli accertamenti fondati sui dati acquisiti dalla società sui prezzi di listino rinvenuti nel menù, sul quantitativo di merce venuto ecc; l'indicazione, nell'avviso impugnato, delle ragioni fattuali e giuridiche da cui scaturiva la ricostruzione dei ricavi e del reddito in esame; l'eshaustività della motivazione della sentenza impugnata attraverso il rinvio ai ragionamenti e alle percentuali di ricarico applicate dall'ufficio; la mancata aggiunta di ulteriori ricavi non essendo previsti nella tabella dei singoli prodotti acquistati i cocktail venduti dalla società come prodotti finiti; la legittimazione dell'ufficio ad effettuare accertamenti di maggiori ricavi anche in caso di congruità dei redditi dichiarati con gli studi di settore.

Con memoria depositata il 11.1.2018 la contribuente ribadiva che l'art. 22 DL n. 78/2010 rendeva obbligatorio il contraddittorio preventivo per tutti gli avvisi di accertamento emessi a far data dal 31.5.2010 a prescindere dall'anno di imposta accertato; l'obbligo del contraddittorio preventivo, ex. art. 12 dello statuto dei contribuenti, in tutti i casi in cui l'ufficio si proponga di adottare un atto potenzialmente lesivo; l'inconfigurabilità, nel caso di specie, dei presupposti legittimanti l'adozione di un accertamento induttivo ai sensi dell'art. 39 DPR n. 600/1973; l'incontestata regolarità della contabilità tenuta dalla società nel periodo in



esame; la pressochè conformità del reddito denunciato dalla società con quanto previsto dagli studi di settore; la minima differenza fra la percentuale di ricarico dichiarata dalla contribuente con la percentuale minima prevista dagli studi di settore; l'avvenuta elaborazione da parte della società, in sede di accertamento per adesione, di propri calcoli a confutazione di quanto sostenuto dall'ufficio.

All'udienza del 24.1.2018 il collegio, dopo aver invitato le parti alla discussione in pubblica udienza, ha trattenuto la causa in decisione.

Ritiene il collegio la parziale fondatezza dell'atto di appello.

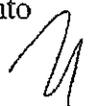
Appare innanzitutto in parte fondato quanto eccepito dalla appellante sub paragrafo n. 1, visto:

- che i primi giudici non si pronunciavano sulla eccezione preliminare della parte; che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata esclusivamente per i tributi "armonizzati" di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, mentre, per quelli "non armonizzati", non essendo rinvenibile, nella legislazione nazionale, una prescrizione generale, analoga a quella comunitaria, tale obbligo sussiste solo ove risulti specificamente sancito, come avviene per l'accertamento sintetico in virtù dell'art. 38, comma 7, del d.P.R. n. 600 del 1973, nella formulazione introdotta dall'art. 22, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010, applicabile, però, solo dal periodo d'imposta 2009, per cui gli accertamenti relativi alle precedenti annualità sono legittimi anche senza l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale (v. Cass. n. 11283/2016);

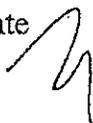
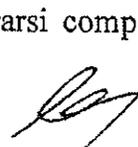
che, nel caso di specie, la censura avanzata dalla contribuente ai sensi dell'art. 22 DL n. 78/2010 e dell'art. 12 comma 7 dello Statuto dei contribuenti è fondata in relazione all'iva, in quanto tributo cd. armonizzato, e non già con riferimento alle rimanenti imposte.

L'avviso di accertamento impugnato, in pacifica assenza della regolare instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale in esame, è pertanto illegittimo e va annullato in relazione all'Iva.

Per quanto riguarda il motivo di appello sollevato dalla parte sub paragrafo n. 2 va premesso che, per autorevole e costante giurisprudenza, "in tema di accertamento

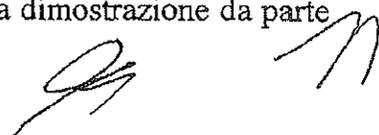


tributario relativo sia all'imposizione diretta che all'IVA, la legge - rispettivamente art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 (richiamato dal successivo art. 40 per quanto riguarda la rettifica delle dichiarazioni di soggetti diversi dalle persone fisiche) ed art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 - dispone che l'inesistenza di passività dichiarate, nel primo caso, o le false indicazioni, nel secondo, possono essere desunte anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, senza necessità che l'Ufficio fornisca prove "certe". Pertanto, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio (impugnabile in cassazione non per il merito, ma esclusivamente per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono) e solo in un secondo momento, ove ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli artt. 2727 e ss. e 2697, comma 2, c.c." (v. Cass. N.14237/2017) e che "gli studi di settore costituiscono, come si evince dall'art. 62 sexies del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito in legge 29 ottobre 1993, n. 427, solo uno degli strumenti utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria per accertare in via induttiva, pur in presenza di una contabilità formalmente regolare, ma intrinsecamente inattendibile, il reddito reale del contribuente: tale accertamento, infatti, può essere presuntivamente condotto anche sulla base del riscontro di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, a prescindere, quindi, dalle risultanze degli specifici studi di settore e dalla conformità alle stesse dei ricavi aziendali dichiarati - Cass. n. 20060/2014 -. Peraltro, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico induttivo del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (metodo di accertamento applicabile per estensione analogica anche in materia IVA, ai sensi dell'art. 54 commi 2 e 3 dPR n. 633/72; Cass. n. 3197 del 11/02/2013, in motivazione) qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente



inattendibile in quanto configgente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo della antieconomicità del comportamento del contribuente. In tali casi, pertanto, è consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici - purché gravi, precise e concordanti -, maggiori ricavi o minori costi, ad esempio determinando il reddito del contribuente utilizzando le percentuali di ricarico, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente (cfr. Cass. n. 7871 del 18/05/2012) e ciò indipendentemente dalla riscontrata regolarità formale delle scritture contabili, atteso che la grave incongruità o abnormità del dato economico esposto in dichiarazione priva le stesse scritture contabili di qualsiasi attendibilità (cfr. Cass. n. 20201 del 24/09/2010; id. Cass. n. 26167 del 06/12/2011, secondo cui in tema di IVA, la circostanza che un'impresa commerciale dichiara per più annualità un volume di affari di molto inferiore agli acquisti ed applichi modestissime percentuali di ricarico sulla merce venduta costituisce una condotta commerciale anomala, di per sé sufficiente a giustificare, da parte dell'Amministrazione, una rettifica della dichiarazione, ai sensi dell'art. 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; id. n. 3197 del 11/02/2013; id. Cass. n. 6929 del 20/03/2013)(così Cass. n. 26036/2015).

Nel merito risulta legittimo e giustificato il ricorso dell'ufficio all'accertamento induttivo ex art. 39 DPR n. 600/1973, tenuto conto che dai dati forniti dalla parte rispetto all'acquisto delle materie prime e ai prezzi finali praticati al pubblico emergeva una evidente incongruenza tra il totale dei ricavi dichiarati e quelli desunti induttivamente; che tale circostanza trova diretta conferma nella bassa percentuale di ricarico dichiarata dalla parte, pari all'1,95%, inferiore alla percentuale minima riportata nello studio di settore (2,28%); che l'ufficio non utilizzava alcuna doppia presunzione rispetto all'utilizzo dei liquori per cocktail e per bicchiere non avendo aggiunto alla valorizzazione delle quantità vendute dei liquori e delle bevande analcoliche (e relativi ricavi) alcuno specifico ricavo per il cocktail finale; che l'ufficio fondava i propri accertamenti su dati certi forniti dalla parte quali quantitativi di merce acquistati e prezzi rinvenuti nei menu; che la percentuale di perdita e calo applicata dall'ufficio, pari al 5%, appare congrua con la tipologia di attività in esame, in assenza di contraria e attendibile diversa dimostrazione da parte



della contribuente; che l'ufficio, in sede di adesione, applicava il criterio di attribuzione proposto dalla società rispetto al liquore impiegato per la preparazione di cocktail e di liquori a bicchieri; che il prezzo applicato dall'ufficio per il liquore a bicchiere è del tutto conforme con quello riportato nel menù della società; che l'ufficio, in sede di adesione, applicava quanto richiesto dalla appellante in merito alla percentuale di spreco della birra, alla percentuale di utilizzo della merce "succo a litri", alle indicazioni fornite dalla società per la pasta, frutta, agrumi e spremute, gelati, verdure, patate e carni varie e per il consumo di merce da parte dei soci; che il prezzo del vino veniva determinato dall'ufficio in base ai prezzi medi riportati sui menu; che le percentuali di abbattimento proposte dalla parte per i salumi e formaggi e panini e hamburger non sono attendibili anche alla luce della presenza, nel menu, di varie tipologie di panini e piadine e hamburger.

L'appellante ha comunque provato in giudizio l'incongruenza e pertanto, l'attendibilità di alcuni dei dati impiegati dall'ufficio senza che quest'ultimo effettuasse sul punto specifiche contestazioni nel proprio atto di controdeduzione, avuto riguardo alla applicazione di percentuali di calo, abbattimento ecc solo rispetto ad alcuni dei prodotti impiegati dalla parte e non a tutti, alla considerazione di alcuni dati (gr. 7 di caffè) che, in assenza di conforme riscontro istruttorio, non possono essere considerati come fatti notori; alla intera valorizzazione di tutte le bottigliette d'acqua acquistate senza considerare eventuali perdite, furti ecc; alla quantificata e non specificamente motivata quantificazione, da parte dell'ufficio, delle quantità di merce impiegata dalla società a seconda della tipologia di carne; alla mancata specifica contestazione, da parte dell'ufficio, dei conteggi sottesi alla rideterminazione dei redditi, così come quantificati dalla parte in euro 537749; alla mancata quantificazione delle quantità di autoconsumo dei beni da parte dei dipendenti tenuto conto della media dei lavoratori presenti (5) nel periodo di causa, così come indicata dalla appellante.

Tali elementi, complessivamente considerati, giustificano una riduzione, in misura pari al 10%, dei complessivi ricavi quantificati dall'ufficio in sede di adesione e fatti propri dai giudici di prime cure in sentenza (dagli inizialmente accertati euro



867787,00 -al netto dell'iva- l'ufficio contestava alla parte, a titolo di ricavi, euro complessivi 670486) per un importo complessivo finale di euro 603437,40.

Quanto fin qui esposto comporta pertanto il parziale accoglimento dell'atto di appello e la riforma della sentenza impugnata ed è assorbente rispetto all'esame delle restanti istanze ed eccezioni delle parti tenuto comunque conto che nella motivazione dell'atto impugnato sono riportate, in maniera sufficientemente intellegibile e chiara, le ragioni fattuali e giuridiche sottese all'accertamento in esame; che l'ufficio utilizzava dati e valori forniti dalla società; che la appellante, come dimostra anche il contenuto dell'odierno atto difensivo, aveva modo di esercitare in maniera piena il proprio diritto di difesa; che i primi giudici, ancorchè in maniera succinta, davano conto del percorso motivazionale impiegato.

Spese di lite liquidate secondo soccombenza nella misura indicata in dispositivo, tenuto conto dell'esito, del valore, della natura e della durata del procedimento.

#### PQM

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI MILANO, definitivamente pronunciando,

riforma l'impugnata sentenza e in parziale accoglimento dell'atto di appello, dichiara illegittima la pretesa avanzata dall'ufficio a titolo di IVA e ridetermina i ricavi complessivamente conseguiti dall'appellante per l'anno in esame in complessivi euro 603.437,40;

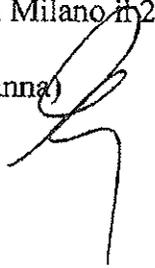
rigetta le restanti domande ed eccezioni delle parti;

compensa per il 30% le spese di entrambi i gradi e condanna la Direzione provinciale II di Milano a rifondere a ~~XXXXXXXXXX~~ srl la residua quota del 70% delle sue spese, liquidate per tale parte in euro 4.000,00, oltre accessori di legge.

Così deciso in Milano il 24.1.2018

Il Presidente

(dott. F. Lamanna)



Il giudice relatore

(dott. F. Scarzella)

