



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI NOVARA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	TUCCILLO	MARIO	Presidente
☐	PEZONE	GIANFRANCO	Relatore
☐	MIETTO	MASSIMO	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 391/2015
depositato il 04/09/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U020401751/2014 IVA-ALTRO 2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U020401751/2014 IRAP 2009
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE NOVARA

proposto dai ricorrenti:

difeso da:
NORO STEFANO
VIA ROMA 26 28041 ARONA NO

difeso da:
NORO STEFANO
VIA ROMA 26 28041 ARONA NO

difeso da:
NORO STEFANO
VIA ROMA 26 28041 ARONA NO

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 391/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

23/01/2017 ore 09:00

N°

34/2017

PRONUNCIATA IL:

23.01.2017

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

20.02.2017

Il Segretario

Alessandro M...



(segue)

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 391/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

23/01/2017 ore 09:00

difeso da:

NORO STEFANO

VIA ROMA 26 28041 ARONA NO

- sul ricorso n. 392/2015
depositato il 04/09/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010401752/2014 IRPEF-ADD.REG. 2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010401752/2014 IRPEF-ADD.COM.
2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010401752/2014 IRPEF-ALTRO 2009
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE NOVARA

proposto dal ricorrente:

difeso da:

NORO STEFANO

VIALE ROMA 26 28041 ARONA NO

- sul ricorso n. 393/2015
depositato il 04/09/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010401753/2014 IRPEF-ADD.REG. 2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010401753/2014 IRPEF-ADD.COM.
2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010401753/2014 IRPEF-ALTRO 2009
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE NOVARA

proposto dal ricorrente:

difeso da:

NORO STEFANO

VIALE ROMA 26 28041 ARONA NO

- sul ricorso n. 394/2015
depositato il 04/09/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010401754/2014 IRPEF-ADD.REG. 2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010401754/2014 IRPEF-ADD.COM.
2009
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010401754/2014 IRPEF-ALTRO 2009
contro:



(segue)

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE NOVARA

proposto dal ricorrente:

difeso da:

NORO STEFANO

VIALE ROMA 26 28041 ARONA NO

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 391/2015 (riunificato)

UDIENZA DEL

23/01/2017 ore 09:00

CONCLUSIONI PER LA RICORRENTE

"In via principale: annullare l'atto impugnato. In via subordinata: ricalcolare il maggior reddito di impresa alla luce delle considerazioni suesposte, con conteggio delle maggiori imposte e interessi".

CONCLUSIONI PER I RICORRENTI

"In via principale: annullare l'atto impugnato. In via subordinata: rideterminare il maggiore imponibile Irpef, le maggiori imposte e le conseguenti sanzioni alla luce delle considerazioni suesposte".

CONCLUSIONI PER L'AGENZIA DELLE ENTRATE - DIREZIONE PROVINCIALE di NOVARA:

"1) In via principale, la conferma dell'atto impugnato siccome rideterminato in autotutela (riconoscimento costi per €. 3.959,00) e il rigetto per la parte residua del ricorso; 2) In via di mero subordine, la conferma della pretesa entro i limiti della proposta di mediazione. Con condanna del ricorrente alle spese di giudizio, maggiorate di diritto del cinquanta per cento per la rifusione delle spese del procedimento di mediazione ai sensi dell'art. 17-bis comma 10, del D.Lgs. n. 546/1992".

SVOLGIMENTO DEL GIUDIZIO

Con ricorso depositato il 4.9.2015 la società _____, corrente in _____, impugnava l'avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2009 emesso dall'Agenzia delle Entrate di Novara, notificato in data 26.11.2014, con cui veniva accertato un maggior reddito di impresa, con conseguente recupero di una maggiore imposta a titolo di IRAP pari a €. 1.794,00 e IVA pari a €. 14.823,00, oltre sanzioni, spese e interessi.

La ricorrente, dato atto dell'esito negativo dell'istanza di accertamento per adesione e della definizione delle sanzioni ad 1/3 ex art. 17 D.L.vo n. 472/97, contestava anzi tutto alcuni profili formali dell'accertamento.

Infatti, preliminarmente deduceva l'inesistenza dell'atto impugnato siccome sottoscritto da soggetto privo del potere dirigenziale, posto che la d.ssa Santarini, pur incaricata di funzioni dirigenziali, non era munita della qualifica di "dirigente" a seguito di concorso pubblico.

Richiamata la nota sentenza della Corte Costituzionale n. 37/15 relativa all'illegittima attribuzione anche temporanea delle funzioni dirigenziali in difetto di concorso pubblico, la contribuente lamentava il difetto di legittimazione del predetto funzionario che aveva sottoscritto l'atto, siccome la sua nomina a dirigente deve considerarsi nulla con effetto retroattivo.

Pertanto, a mente dell'art. 42 DPR n. 600/73, ove la sottoscrizione dell'atto non sia quella del Capo dell'Ufficio, incombe sull'A.F. dimostrare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore, quale impiegato della carriera direttiva munita di apposita delega.

Inoltre, la società . . . lamentava la mancata emissione del PVC ai sensi dell'art. 24 L.n. 4/29 con violazione del diritto di difesa del contribuente ex art. 12, co. 4 e 7 L. n. 212/00.

Richiamandosi ad alcune pronunce giurisprudenziali nazionali e della Corte di Giustizia europea, la ricorrente rimarcava la necessità di redigere il PVC prima dell'emissione dell'avviso di accertamento al fine di instaurare il contraddittorio e permettere al contribuente di presentare le proprie osservazioni difensive.

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver richiesto alla parte di portare la documentazione direttamente in ufficio, svolgeva colà l'attività istruttoria poi giungendo all'emissione dell'avviso senza instaurare alcun contraddittorio preventivo.

Ne conseguiva, pertanto, la nullità dell'atto impugnato.

Nel merito, passando alla analisi delle singole riprese, la ricorrente deduceva anzi tutto che l'attività di autolavaggio, siccome non disciplinata specificamente dalle Tabelle Ministeriali ex DM 31.12.1988 relative agli ammortamenti, va inquadrata nella categoria "residuale".

Sicché, la contribuente aveva capitalizzato ed ammortizzato il costo sostenuto per le opere di urbanizzazione pagate al Comune per la costruzione dell'autolavaggio applicando l'aliquota del 35% (attrezzature varie e minute).

Sennonché, l'Ufficio, ritenendo che tale spesa è capitalizzabile sul valore degli impianti di autolavaggio, applicava l'aliquota di tali impianti pari al 7,5%, utilizzando la percentuale prevista nella tabella di settore per l'ipotesi di "impianti e mezzi di sollevamento, carico, scarico, pesatura ecc...", benché non riconducibile alla funzione e caratteristiche del processo di lavaggio.

Piuttosto, la ricorrente riteneva corretto applicare l'aliquota del 15% relativa a "Impianti destinati al trattamento e depurazione delle acque, fumi nocivi ecc. mediante impiego di reagenti chimici", posto che l'impianto di autolavaggio è dotato di un sistema di trattamento e depurazione delle acque e funzioni con reagenti chimici.

Dunque, in ordine alla quota di ammortamento non deducibile per €. 39.867,02, richiama l'operatività dell'aliquota del 15% laddove l'Ufficio aveva applicato quella inferiore di 7,5%.

Sulla ricostruzione dei ricavi la contribuente censurava preliminarmente la cervellottica ricostruzione dell'Agenzia delle Entrate e pertanto la carenza di motivazione.

Infatti, essa non teneva presente i guasti, riparazioni, interruzioni tecniche per ogni cambio di stagione, spreco di prodotti a causa del gelo e deterioramento dello shampoo.

In particolare, durante il periodo invernale, allorché la temperatura arriva allo zero, per non congelare le attrezzature entra automaticamente in funzione il sistema anti-gelo con attivazione di costante flusso di acqua a bassa pressione che scarica lo shampoo da tutti i condotti dei lavaggi a rulli (impianti di [] e []).

Sicché, nella giornate più fredde occorre ripristinare manualmente il circolo degli shampoo nelle apposite tubazioni azionando il programma n. 3 con utilizzo di "Colorcar", ovvero vengono simulati almeno due lavaggi per ripristinare il sistema e il corretto dosaggio degli shampoo.

Nel corso del 2009 vi erano stati più di 100 giorni in cui la temperatura era scesa sotto 1 grado, di talché veniva consumato un elevato quantitativo di prodotto non corrispondente ad alcun ricavo.

Relativamente all'impianto a rullo di [] (ricavi da lavaggio contestati pari a €. 48.142,50) nella ricostruzione dell'Ufficio veniva utilizzata la media aritmetica escludendo il programma 2 da €. 5,00 (asciugatura e lavaggi con spazzola, siccome a parità di prezzo è possibile effettuare un lavaggio completo con le piste self-service) ed includendo il programma 5 da €. 15,00. Per converso, la ricorrente deduceva che il programma 2 era il più utilizzato (anche perché facile da pagare con una banconota da €. 5,00), mentre quello 5 era il meno utilizzato (tanto che lo specifico prodotto "superpolish" non era stato acquistato nell'anno 2009) perché oneroso e normalmente scelto come programma speciale da eseguire, per es., ai cambi di stagione.

Dunque, la media aritmetica più corretta sarebbe stata quella inversa di includere il programma n. 2 ed escludere quello n. 5, di talché il prezzo medio sarebbe stato pari a €. 6,39 che, moltiplicato per il numero di lavaggi pari a n. 5.250, esitava ricavi pari a €. 33.547,50.

Relativamente all'impianto di [] (ricavi da lavaggio contestati pari a €. 86.250,00), nella ricostruzione dell'Ufficio venivano individuati n. 17.250 lavaggi, pari ad una media di 47 al giorno.

Considerati i tempi tecnici ed operativi, ciò vorrebbe dire lavorare per 8 ore ininterrottamente tutti i giorni e nei mesi invernali e autunnali.

Inoltre, vicino a tale impianto - dislocato in zona non servita da strada statale - vi sono altri due autolavaggi, per cui era presumibile un ristretto bacino di utenza, tale da non giustificare un numero di lavaggi triplo rispetto all'altro impianto.

Infine, la ricorrente lamentava che l'Ufficio rilevava la mancata registrazione di fatture di acquisto per €. 3.959,49, poi non deducendole dal reddito imponibile.

Concludeva, pertanto, affinché fosse annullato l'avviso di accertamento impugnato, ovvero, in subordine, ricalcolato il maggior reddito di impresa, con rideterminazione delle maggiori imposte e interessi.

Con separati ricorsi, depositati il 4.9.2015, i soci _____, _____ e _____ impugnavano gli avvisi di accertamento relativi all'anno di imposta 2009 emessi dall'Agenzia delle Entrate di Novara nei loro confronti con cui, sulla base del citato maggior reddito di impresa accertato a carico della _____ veniva a sua volta rispettivamente accertato un maggiore reddito pro quota, con conseguente recupero di una maggiore imposta a titolo di IRPEF, addizionali regionale e comunale, contributo INPS, oltre sanzioni, spese e interessi.

Costoro si richiamavano alle deduzioni e argomentazioni sopra esposte, insistendo per le analoghe conclusioni.

Si costituiva in giudizio in tutti i procedimenti l'Agenzia delle Entrate di Novara che, ricostruiti sinteticamente gli esiti degli accertamenti descritti negli avvisi di accertamento, controdeduceva quanto segue.

Ai sensi dell'art. 42 DPR n. 600/73, l'avviso in oggetto poteva essere sottoscritto, a pena di nullità, sia dal Capo dell'Ufficio, che da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

Sicché, in tale norma viene previsto solo che l'atto sia sottoscritto dal Direttore dell'Ufficio o da funzionario dallo stesso delegato, senza richiedere la qualifica dirigenziale del delegante, né ovviamente del delegato.

Tal ultima figura deve intendersi come funzionario appartenente alla "terza area funzionale", per come desumibile dal CCNL comparto ministeri 1998/2001 ove si rinviene l'espressa attestazione dell'equiparazione all'ex carriera direttiva delle posizioni economiche C1, C2 e C3, laddove nel CCNL comparto Agenzie fiscali 2002/2005 si riclassifica il personale riunendo le predette tre posizioni nella III area funzionale.

Svolte alcune notazioni esegetiche sul contenuto della citata decisione della Consulta, l'Ufficio rilevava che, per come comprovato dalla documentazione prodotta (tessera di riconoscimento ministeriale), la d.ssa Anna Santarini - funzionario che aveva sottoscritto l'atto impugnato - appartiene alla carriera direttiva (III Area funzionale) ed era stata delegata dal Direttore della Direzione Provinciale di Novara, dr. Vincenzo Giglio - dirigente di ruolo - alla sottoscrizione di tali atti in virtù della disposizione di servizio n. 40/2014 che regola le deleghe di firme (cfr., doc. allegata).

Sicché, essendo stato legittimamente sottoscritto ogni atto impugnato dal competente funzionario delegato e comunque stante la riferibilità degli stessi all'Ufficio, alcuna censura di nullità poteva afferire all'avviso di accertamento.

Quanto alla pretesa nullità degli atti per mancata emissione del PVC e violazione del diritto di difesa del contribuente, l'Ufficio rilevava come le norme invocate dai ricorrenti sono applicabili alle sole ipotesi di verifica fiscale, ovvero in caso di attività di controllo qualificabili ex artt. 33 DPR n. 600/73 e 52 DPR n. 633/72, come "accessi, ispezioni e verifiche" svolte presso i "locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali".

Al contrario, nel caso di specie, l'avviso di accertamento scaturiva da un controllo condotto interamente in Ufficio, e cioè a seguito di una disamina contabile legittimamente innescata con invito ex art. 32 DPR n. 600/73.

Censurata l'esistenza di un generalizzato obbligo di contraddittorio preventivo sulla base del più recente indirizzo giurisprudenziale, l'Agenzia delle Entrate faceva presente che l'Ufficio aveva comunque sentito ed interpellato la parte prima di emettere il provvedimento impositivo, per come risulta dal p.v. del 19.9.2013.

Nel merito, dato preliminarmente atto della rettifica in autotutela del riconoscimento in deduzione dal reddito di impresa societario di maggiori componenti negativi in misura di €. 3.959,49 (acquisto di detersivi non registrati in contabilità) con conseguente superamento dell'eccezione difensiva, l'Ufficio deduceva quanto segue.

- Quote di ammortamento indeducibili.

Premesso che per l'accertamento dell'anno 2008 la società ricorrente nulla ebbe da obiettare sulla identica rettifica, la categoria residuale cui ricondurre l'autolavaggio non poteva essere quella degli impianti destinati al trattamento e depurazione delle acque mediante impiego di reagenti chimici, essendo tale caratteristica specifica non ravvisabile negli autolavaggi.

Del resto, anche dal punto di vista economico dalla lettura del bilancio 2009 sarebbe inspiegabile avere ammortamenti pari a €. 104.589,00 a fronte di ricavi di €. 123.099,00, e quindi incidenti in misura del 85% sul totale dei componenti positivi.

Accogliere la tesi della contribuente significherebbe ammettere un ciclo di vita utile di autolavaggio di soli 8 anni (coefficiente 15%) di per sé irrealistico.

In ogni caso, visto che in sede di esercizio la parte applicava il coefficiente del 35%, in ogni caso anche applicando l'aliquota del 15% andrebbe rideterminata la quota di ammortamento deducibile per opere in economia in €. 4.980,00.

- Ricostruzione dei ricavi.

Ribadito che anche in questo caso relativamente al precedente periodo di imposta i rilievi dell'Ufficio non erano stati contestati, si evidenziava anzi tutto che le conclusioni cui era giunta l'Agenzia delle Entrate erano frutto di accertamento analitico-induttivo condotto sulla base dell'esame della contabilità e dati forniti dalla parte e dal confronto tenuto con la stessa.

Sicché, con corretto iter motivazionale, l'Ufficio perveniva in modo coerente ed efficace alla ricostruzione dei ricavi sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti.

In particolare:

a) sugli sprechi e usi alternativi dei detergenti, non vi era idonea documentazione e comunque non era verosimile che impianti tecnologici moderni non avessero sistemi per evitare o contenere l'inutile dispendio di materiale di consumo;

b) rimanevano generiche e vaghe le considerazioni sulle modalità di determinazione del prezzo medio dei lavaggi con impianto a rullo di , ferma restando che non era esatto quanto dedotto sul prodotto "superpolish", visto che tra le giacenze al 31.12.2009 non vi erano rimanenze;

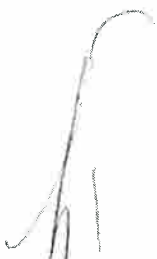
c) i lavaggi a erano stati determinati sulla base dell'effettivo utilizzo del prodotto "neutral" destinato solo a quel tipo di impianto.

Pertanto, tenuto conto dei risultati economico-redдитuali esposti dalla società nella sue dichiarazioni, il reddito dichiarato nel 2009, pari a - €. 68.050,00 rivelerebbe una chiara antieconomicità d'azione non spiegabile secondo l'ordinaria logica imprenditoriale, risultando così sintomatica dell'occultamento di corrispettivi.

Del resto, ove anche accolti tutti i rilievi della ricorrente si giungerebbe alle stesse conclusioni cui era pervenuto l'Ufficio in sede di adesione, sia pure ai soli fini deflattivi.

Sicché, l'Agenzia delle Entrate concludeva chiedendo il rigetto dei ricorsi, siccome già rideterminato l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società con riconoscimento di costi per €. 3.959,00; in subordine, la conferma delle pretese entro i limiti della proposta di mediazione, con rifusione delle spese di lite, compresa la maggiorazione per il procedimento di mediazione.

Riuniti i ricorsi, a seguito di espressa richiesta, la trattazione della causa è avvenuta in pubblica udienza, per cui, all'esito della discussione, le parti si sono riportate ai propri scritti difensivi insistendo nelle conclusioni sopra trascritte.



MOTIVI DELLA DECISIONE

Osserva la Commissione che i ricorsi sono parzialmente fondati per cui vanno accolti per quanto di ragione.

Anzi tutto, va respinta la preliminare eccezione relativa alla nullità/inesistenza dell'avviso di accertamento per difetto di attribuzione del potere di firma del funzionario sottoscrittore.

Infatti, l'art. 42 co. 1° DPR n. 600/73 stabilisce che "gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato".

Il terzo comma del citato art. precisa "l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione". Anche a seguito della nota sentenza emessa dalla Corte Costituzionale n. 37/15, relativa alla declaratoria di nullità di numerose nomine di dirigenti dell'Agenzia delle Entrate assunti senza concorso, si è ritenuto in giurisprudenza – con argomentazioni persuasive e condivisibili – che gli atti dell'Agenzia delle Entrate sono validi se sottoscritti da chi ricopriva la funzione di capo ufficio o da funzionari della carriera direttiva che avevano ricevuto una delega di firma (cfr. Cass. civ., 9.11.2015, nn. 22880, 22803, 22810).

La delega di firma al funzionario incaricato, che quindi non ha sostenuto un concorso da dirigente, non è di per sé motivo di nullità dell'atto, nulla rilevando la validità o meno dalla qualifica dirigenziale attribuita in base alla disposizione dichiarata incostituzionale.

Infatti, ritiene il Supremo Collegio che "in ordine agli avvisi di accertamento in rettifica e agli accertamenti d'ufficio, l'art. 42 D.P.R. n. 600/73, impone sotto pena di nullità che l'atto sia sottoscritto dal "capo dell'ufficio" o "da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato", senza richiedere che il capo dell'ufficio o il funzionario delegato abbia a rivestire anche una qualifica dirigenziale; ciò ancorché una simile qualifica sia eventualmente richiesta da altre disposizioni. In esito alla evoluzione legislativa e ordinamentale, sono impiegati della carriera direttiva, ai sensi della norma appena evocata, i "funzionari di area terza" di cui al contratto del comparto agenzie fiscali fissato per il quadriennio 2002-2005. In questo senso la norma sopra citata individua l'agente capace di manifestare la volontà della amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna, identificando quale debba essere la professionalità per legge idonea a emettere quegli atti. ... La materia tributaria è governata dal principio di tassatività delle cause di nullità

degli atti fiscali, non occorrendo, ai meri fini della validità di tali atti, che i funzionari (delegati o deleganti) possiedano qualifiche dirigenziali”.

Inoltre, ferma la facoltà del contribuente di contestare la legittimazione alla firma, con conseguente onere per l'ente impositore di provare il possesso dei requisiti previsti dalla legge, si richiede altresì che la delega contenga l'indicazione delle cause che hanno resa necessaria la delega (per es., carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, ecc...), il termine di validità della delega e il nominativo del soggetto delegato (non essendo sufficiente la mera qualifica professionale del destinatario).

Nel caso di specie, alla luce della documentazione prodotta dall'Agenzia delle Entrate, risulta che gli avvisi di accertamento in questione venivano sottoscritti dalla d.ssa Anna Santarini, funzionario appartenente alla carriera direttiva (III Area funzionale), giusta delega nominativa conferita per la durata di 12 mesi dal Direttore della Direzione Provinciale di Novara, dr. Vincenzo Giglio – dirigente di ruolo -, avuto riguardo al carico di lavoro e alla complessa organizzazione dell'Ufficio (cfr., disposizione di servizio n. 40/2014 e atti e doc. allegati).

Sicché, sotto tale esaminato profilo non è ipotizzabile alcuna censura di validità degli atti impugnati.

A diverse conclusioni deve pervenirsi quanto all'ulteriore rilievo formale sollevato dai ricorrenti relativo all'omesso contraddittorio preventivo.

Invero, secondo quanto stabilito dal più recente insegnamento del Supremo Collegio (cfr., Cass. civ., Sez. Un., 9.12.2015 n. 24823; Cass. sez. civ., 8.4.2016 n. 6966), l'obbligo del contraddittorio preventivo, implicitamente imposto dall'art. 12, co. 7, legge n. 212/00, è riferibile ai soli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove è esercitata l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente.

Per converso, nelle ipotesi di verifiche c.d. a tavolino, in quanto non svolte nei locali del contribuente, sia pure con riferimento ai tributi “non armonizzati” per i quali non si applicano i principi eurounitari, non sussiste l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, per cui il suo mancato rispetto non ha alcun rilievo sulla validità dell'atto di accertamento conseguente alla verifica.

Infatti, diversamente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'A.F. che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto.

Ne consegue che, in tema di “tributi non armonizzati”, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, a pena di invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in

relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'A.F. comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché 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.

Ne discende che in materia di IVA (e in generale per le imposte armonizzate) sussiste l'obbligo del contraddittorio preventivo anche in caso di verifiche c.d. a tavolino, ancorché il suo mancato rispetto comporta l'invalidità dell'atto di accertamento a condizione che in giudizio il ricorrente assolva il predetto onere giustificativo della reale interferenza dell'omissione dell'Ufficio sul suo diritto di difesa.

Dunque, può essere esclusa la nullità dell'atto solo in caso di formulazione di una eccezione puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, lo sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di concreta tutela dell'interesse sostanziale per il quale è stato predisposto.

Orbene, facendo applicazione di tali principi nel caso di specie, deve rilevarsi, limitatamente alla rideterminazione dell'IVA – quale tipica imposta armonizzata –, che l'Ufficio ha, di fatto, omesso di espletare il contraddittorio preventivo.

Rimando in sé irrilevante quanto accaduto nell'altro analogo accertamento relativo all'anno di imposta 2008, siccome non suscettibile di condizionare l'operato del contribuente nell'ambito di diversa ed autonoma vicenda tributaria, deve osservarsi come l'attività preliminare di interpello della parte svolta dall'Ufficio, per come sintetizzata nel p.v. del 19.9.2013, non soddisfi affatto l'esigenza del contraddittorio preventivo.

Infatti, per come emerge *per tabulas*, l'Agenzia delle Entrate si limitava ad acquisire un prospetto descrittivo dell'attività del contribuente ponendolo poi a base del suo accertamento (cfr., prospetto datato 19.9.2013).

Tuttavia, per come delineato dalla giurisprudenza comunitaria (cfr., CGUE, 18.12.2008, C-349/07, Sopropé), la disciplina dell'attuazione del contraddittorio si compendia nella clausola di effettività, di talché implica che al contribuente sia dato, in modo congruo e adeguato, il preavviso per preparare le sue difese, tempo e spazio per esporle, ascolto delle proprie ragioni e degli elementi di prova e conto della valutazione di esse e delle ragioni per le quali sono state disattese.

Gli obblighi della parte pubblica non possono esaurirsi nel formale e limitato "diritto di parola", ma consistono nella concessione al contribuente di uno spazio effettivo e adeguato affinché costui

possa formulare osservazioni e fornire argomentazioni sulla materia oggetto di accertamento, di guisa che poi l'organo procedente possa valutarle e, se del caso, discostarsene.

Sicché, "richieste e questionari" non possono esser confusi con l'attuazione del contraddittorio, in quanto costituiscono forme di attuazione dell'istruttoria con partecipazione dell'interessato, ma non attuazione del contraddittorio finale che presuppone la conclusione dell'istruttoria ed ha una collocazione del tutto differente.

E' poi indubbio che, nel caso di specie, l'eccezione difensiva sia tutt'altro che meramente pretestuosa o formale.

Per come ampiamente spiegato in sede di ricorso e di contestuale istanza di accertamento con adesione, nonché esplicitato con successivo contraddittorio instaurato con l'Ufficio – tardivo, siccome avvenuto dopo l'emissione dell'avviso di accertamento – vi erano vari e specifici fattori ed elementi che suggerivano una diversa ricostruzione del reddito di impresa, tanto che alcuni di questi venivano opportunamente valutati da parte dell'Agenzia delle Entrate, che procedeva alle conseguenti rideterminazioni persino in sede di autotutela.

Ne discende che i ricorsi vanno senz'altro accolti con riferimento al calcolo dell'IVA per nullità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società in virtù dell'omesso contraddittorio preventivo.

Passando al merito dei ricorsi, anzi tutto occorre dire che relativamente ai costi deducibili per €. 3.959,49 per fatture di acquisto non registrate, lo stesso Ufficio ha riconosciuto la fondatezza di tale rilievo, provvedendo peraltro in sede di autotutela per la rideterminazione del reddito imponibile.

Con riferimento alla quota di ammortamento degli impianti di autolavaggio, occorre premettere che tale quota indica la percentuale di deprezzamento di un bene per la perdita di valore determinata dall'uso e dal trascorrere del tempo, sia un ragione dell'usura che del rischio generico e specifico connesso al suo utilizzo.

Essendo senz'altro corretto l'inquadramento prospettato dalle parti in ordine all'utilizzo della categoria "residuale" (altre attività) delle tabelle Ministeriali DM 31.12.1998, ritiene la Commissione, a fronte della evidente impossibilità di ricondurre l'impianto di autolavaggio alle singole specifiche voci descrittive dei beni strumentali riportate in tabella, che lo sforzo interpretativo deve essere basato anche sulla disomogeneità dell'autolavaggio quale categoria strumentale, con la conseguente possibilità di applicazione dei coefficienti previsti per i vari beni costituenti l'impianto.

Orbene, non appare convincente la soluzione proposta dall'Ufficio che riconduce l'impianto di autolavaggio agli "impianti e mezzi di sollevamento, carico e scarico, pesatura ecc..".

Invero, il processo di lavaggio dei veicoli attraverso gli impianti gestiti dalla società ricorrente non comporta alcun meccanismo di sollevamento, carico e scarico, ovvero pesatura (categoria strumentale poca esposta per struttura e funzionamento operativo a forte usura o elevati rischi, tanto da giustificare una percentuale bassa pari al 7,5%).

Piuttosto, l'impianto di autolavaggio, nella sua complessità strutturale ed operativa, consiste anche in un sistema di trattamento di acque mediante utilizzo di sostanze (additivi, shampoo) assimilabili a reagenti chimici, tanto che, in punto di usura e rischi da uso, appare assimilabile proprio a tale voce descrittiva invocata dai ricorrenti ("impianti destinati al trattamento e depurazione delle acque, fumi nocivi ecc. mediante impiego di reagenti chimici"), e non piuttosto a quella completamente eterogenea applicata dall'Ufficio.

In ogni caso, per quelle parti dell'impianto di autolavaggio ritenute comunque non compatibili con tale voce, deve inevitabilmente farsi riferimento – in mancanza di tipologia assimilabile – a quella generale "macchinari, apparecchi e attrezzature varie", ove è prevista l'analoga percentuale del 15%.

Ne discende che la quota di ammortamento applicabile per gli impianti di autolavaggio ai fini della determinazione dell'IRAP dovuta dalla società va determinata in misura del 15%.

Quanto alla determinazione del reddito di impresa deve ritenersi che l'Ufficio ha provveduto a ricostruire i ricavi della società con criterio analitico-induttivo basato sull'acquisizione ed analisi della documentazione contabile, verifica incrociata del materiale di consumo impiegato nel periodo interessato ed acquisizione di dati descrittivi dell'attività esercitata dalla parte.

Le ragionevoli contestazioni e rilievi effettuati dalla contribuente, ponendo alcuni seri dubbi sulla attendibilità del risultato finale della ricostruzione operata dall'Ufficio, sono stati poi opportunamente valorizzati in sede di accertamento con adesione, conducendo a risultati non lontani da quelli proposti dalla società contribuente.

Ritenendosi ragionevolmente più attendibile e vicino alla realtà il metodo di calcolo assunto a base della proposta di mediazione (riconoscimento di 2 o 3 lavaggi per il ripristino dell'impianto in caso di temperature sotto 1 grado, prezzo medio calcolato includendo il programma n. 2, diversa ricostruzione del numero di lavaggi sull'impianto a rullo), deve ritenersi congruo, ai fini IRAP, ricostruire i maggiori ricavi pari a €. 64.580,16, in perfetta sintonia con quanto calcolato all'esito del contraddittorio del 13.4.2015 (cfr., doc. 3 della produzione di).

Dunque, in tali termini complessivi va accolto il ricorso della società, con conseguente rideterminazione anche dei redditi dei singoli soci e di ogni altro accessorio di legge

La parziale soccombenza reciproca, l'oggettiva controvertibilità delle questioni trattate e i profili puramente formali di parziale accoglimento dei ricorsi, giustificano la totale compensazione delle spese di lite.

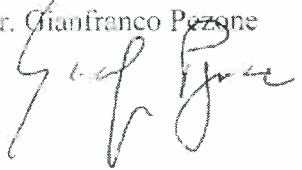
P. Q. M.

Accoglie parzialmente i ricorsi, rideterminando il reddito di impresa ai fini IRAP della società ricorrente in misura corrispondente a maggiori ricavi pari a €. 64.580,16 e a quote di ammortamento pari all'applicazione del coefficiente del 15% (quindici%). Con ogni conseguente rideterminazione dei redditi dei singoli soci e degli accessori di legge. Annulla per il resto gli atti impugnati. Spese compensate.

Così deciso in Novara, il 23 gennaio 2017

Il Giudice Relatore

Dr. Gianfranco Pezone



Il Presidente

Dr. Mario Tuccillo

