



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI TORINO

SEZIONE 31

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	COTILLO	GIOVANNI	Presidente
<input type="checkbox"/>	BORGNA	PAOLO	Relatore
<input type="checkbox"/>	PONTONE	MARZIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1562/2013  
spedito il 18/11/2013

- avverso la sentenza n. 30/2013 Sez:3 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di NOVARA  
contro:

**difeso da:**  
NORO STEFANO  
VIA ROMA 26 28041 ARONA

**proposto dall'appellante:**  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE NOVARA

**Atti impugnati:**  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010200044/11 IRAP 2006

SEZIONE

N° 31

REG.GENERALE

N° 1562/2013

UDIENZA DEL

12/11/2015 ore 09:30

N°

289/31/15

PRONUNCIATA IL:

12.11.2015

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

01.03.2016

Il Segretario

Gabriella DE LUCA

## FATTO E DIRITTO

In data 28/1/2011 l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Novara, notificava alla signora [redacted] titolare di un Bar a [redacted], l'avviso di accertamento analitico-induttivo ex art. 39, comma 1, lettera d) n.T7U010200044/2011 per € 10.599,00 di maggiore IRPEF, € 437,00 di addizionale regionale, € 156,00 di addizionale comunale, € 5.563,00 di contributi INPS, € 1.305,00 di IRAP, € 3.071,00 di maggiore IVA ed € 15.568,00 di sanzioni per l'anno 2006.

L'Agenzia rilevava che la contribuente nell'anno 2006 aveva dichiarato ricavi derivanti da somministrazione di alimenti e bevande per € 138.593 e ricavi derivanti dal noleggio di videogiochi per € 31.095, ma che:

- le rimanenze iniziali indicate nel modello unico 2007 non coincidevano con le rimanenze finali indicate nel modello unico 2006 (differenza 1.620,00 euro in meno);
- nello Studio di Settore la voce "acquisto di servizi" non era stata correttamente calcolata (differenza circa 4.600,00 euro);
- vi erano discordanze tra i prezzi relativi alla birra esposti nell'inventario 2006, e quelli indicati nelle fatture di acquisto (alcuni in più, altri in meno);
- la contribuente nel 2006 pagava l'abbonamento a SKY elemento di rilievo ai fini dei ricavi perché in quell'anno si sono svolti i Campionati del Mondo di Calcio;
- negli anni 2005/2006 la ricorrente era incorsa in ripetute violazioni riguardanti l'obbligo di emissione degli scontrini fiscali;
- nello Studio di Settore del 2005 la parte aveva ommesso l'indicazione del valore dei beni strumentali;

- il costo del venduto ammontava a Euro 80.585 e la percentuale di ricarico accertata (71,98%) era inferiore a quanto indicato negli Studi di Settore (111%).

Dopo avere elencato tutte queste "inesattezze", l'Agenzia ricalcolava l'ammontare dei ricavi derivanti dalla somministrazione applicando al costo del venduto la percentuale di ricarico del 111% e determinando, come sopra, le maggiori imposte.

Il tentativo di accertamento con adesione non andava a buon fine.

Avverso l'atto impositivo ricorreva la parte alla CTP di Novara eccependo la carenza di motivazione dell'atto e l'illegittimo utilizzo del metodo analitico-induttivo ex art. 39, comma 1, lettera d) per assenza di presunzioni gravi, precise e concordanti.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate deducendo sui motivi di impugnazione e sottolineando l'evidente presenza di elementi incongruenti nelle scritture contabili della ricorrente.

La Commissione Tributaria Provinciale di Novara con sentenza n.30/03/13 accoglieva il ricorso.

Avverso la sentenza di primo grado ricorre l'Agenzia per le seguenti motivazioni:

- Violazione ed errata applicazione dell'art. 39, primo comma lettera d), del DPR 600/1973 nel punto in cui consente all'Amministrazione finanziaria la rettifica del reddito d'impresa qualora emerga: *"dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti"*.

La signora [redacted] presentava controdeduzioni chiedendo il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza impugnata.

Le conclusioni delle parti sono la seguenti:

**Parte appellante:** "Voglia codesta Onorevole Commissione Tributaria Regionale di Torino, in diritto e nel merito, in riforma dell'impugnata sentenza n.30/03/13 della CTP di Novara:- convalidare l'operato dell'ufficio confermando la legittimità dell'avviso di accertamento; - condannare la parte resistente alla rifusione delle spese di giudizio".

**Parte appellata:** " Chiede che codesta Onorevole Commissione Voglia: in via principale respingere l'appello dell'ufficio e confermare la sentenza di primo grado; in via subordinata in caso di accoglimento dell'appello dell'Agenzia, ricalcolare i maggiori ricavi sulla base delle considerazioni suesposte e con il limite massimo di Euro 9.228,00, derivante dall'applicazione dello Studio di Settore, rideterminando le maggiori imposte, interessi e sanzioni; e condannare l'ufficio Tributario al rimborso di quanto eventualmente pagato dal contribuente al solo scopo di evitare l'azione esecutiva, nonché condannare l'Amministrazione Finanziaria alla rifusione delle spese del giudizio ex art. 15 DL 546/92, come da nota spese che verrà successivamente depositata".

### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'Ufficio argomenta ribadendo che l'abbonamento alla rete televisiva non ha originato alcun calcolo di maggiori ricavi e non può ritenersi una incongruenza delle scritture contabili e non è alla base dell'accertamento.


Afferma che l'attività di controllo ha come base la ragionevolezza di ricavi e corrispettivi dichiarati, con riguardo alle caratteristiche dell'impresa e che è doveroso

procedere alla rettifica indiretta quando esistono importanti differenze tra i ricavi dichiarati e quelli ricostruiti indirettamente. Nella fattispecie per effettuare il controllo indiretto, trattandosi di prestazione di servizi i controlli si sono focalizzati sulle percentuali di ricarico applicate e sul loro scostamento dalle medie di settore.

L'Agenzia afferma, quindi, di aver operato una ricostruzione del costo del venduto dell'esercizio utilizzando i dati contabili che la stessa contribuente aveva dichiarato: esistenze iniziali + acquisti effettuati in corso d'anno-rimanenze finali, applicando ad essi la percentuale di ricarico del 111%.


Nei motivi di appello si contesta che, contrariamente a quanto afferma il Giudice: "*non è peregrina l'eccezione in merito alla confusione di ricavi di diversa provenienza*", il dato sul quale è stata applicata la percentuale di ricarico è riferito solo ai beni merce, oggetto di somministrazione, non essendo stati utilizzati i ricavi riferibili ai videogiochi.

Quanto poi all'utilizzo della percentuale di ricarico ripresa dal modello di Studi di Settore presentato dalla stessa contribuente (111%), pur essendo evidentemente comprensiva dei ricavi derivanti dai videogiochi, trova giustificazione nel fatto che essa è più favorevole alla ricorrente rispetto a quella media del settore commerciale di appartenenza. Ribadisce l'Ufficio, sempre nei motivi di appello che la Corte di Cassazione si è più volte espressa affermando che: "*è legittimo fondare l'accertamento di maggiori ricavi d'impresa sulla difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza nella misura in cui la differenza raggiunga una soglia di irragionevolezza tale da privare di attendibilità i dati della contabilità o della dichiarazione*".



Secondo l'Ufficio la percentuale richiamata dalla parte come riferimento (97%) costituisce il valore inferiore del range entro il quale lo studio di settore dell'attività stima coerente la percentuale di ricarico dichiarata. Ora, essendo il valore massimo del range pari al 268%, ne discende che la media del settore commerciale di appartenenza è:  $268+97:2=182,5\%$ , che confrontato con il 72% dichiarato porta ad uno scostamento (110,5 punti percentuali) davvero elevato. Pertanto, l'utilizzo della percentuale del 111% è un valore di gran lunga più favorevole alla parte rispetto alla media del settore (185,5%), nonché la sola alternativa possibile visto che qualsiasi altro valore scelto all'interno del range non sarebbe supportato da alcuna plausibile motivazione.

Venendo più specificatamente all'analisi dei motivi di appello si può rilevare che l'Agenzia censura la sentenza nella parte in cui si afferma *“l'inesistenza di elementi talmente gravi da giustificare l'operato dell'ufficio”*.



Secondo l'appellante vi sono incongruenze che *“rivelano il carattere di inaffidabilità delle registrazioni così come operate dalla contribuente”*. Va tuttavia rilevato che tali incongruenze si riducono ad una minima differenza nel valore di magazzino finale dell'anno precedente ed iniziale dell'anno verificato, nonché differenze tra gli indici di redditività rispetto ai valori contenuti negli studi di settore.

Inoltre la difformità del magazzino è un errore di trascrizione e pertanto, tenuto conto della modestia dimensionale dell'impresa accertata e dell'errore, la critica alla decisione impugnata appare priva di rilevanza.

Ciò perché la contabilità era regolarmente tenuta e non sono state rilevate difformità tra i documenti contabili e le registrazioni sui libri.

Ma sicuramente la percentuale di ricarico applicata, ancorchè possibile secondo lo studio di settore, appare svincolata da ogni elemento reale dall'impresa.

Da un lato, infatti, l'Agenzia non ha riconteggiato lo Studio di Settore, correggendo i dati ritenuti non corretti con quelli giusti, ma ha proceduto a rettificare i ricavi da somministrazione applicando al costo del venduto la percentuale di ricarico (111%) indicata nello Studio di Settore, ritenuto errato, pur essendo documentale che la percentuale di ricarico del 111% sia stata applicata ai ricavi da somministrazione, nonostante l'importo degli stessi comprendesse anche i ricavi derivanti dai videogiochi.

Né è accettabile che l'Agenzia sostenga che il ricarico del 111% sia un dato pro-contribuente, in assenza di presunzioni gravi, precise e concordanti data l'estrema variabilità dei ricarichi possibili. In questo senso la giurisprudenza che afferma:

*"l'accertamento dei maggiori ricavi d'impresa può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, sempre che essa raggiunga livelli di irragionevolezza tali da privare, appunto, la documentazione contabile (formalmente regolare) di ogni attendibilità"*.

(Cass. 14/4/2003 n.5870; Cass. 30/9/2005 n. 19260; Cass. 11/1/2008 n.417).

Nella fattispecie non si rilevano elementi tali da dover applicare un ricarico qualsiasi, né si può applicare quello dello Studio di Settore del contribuente perché, come provato, è quello relativo alla sommatoria di prestazioni di servizio con proventi da video giochi.

Peraltro le limitate dimensioni del locale in un paesino del Novarese, il servizio esclusivamente di caffetteria con esclusione di fornitura pasti, la presenza di un solo

dipendente, giustificano il ricarico del 72% (sui soli ricavi da somministrazione) a fronte dell'ipotetico ricavo da Studi di Settore minimo del 97%.

Peraltro, a fronte di maggiori ricavi accertati nessuna fattiva verifica puntuale è stata fatta dall'Ufficio.

Nessun controllo bancario, nessuna verifica sui beni posseduti dalla titolare, nessuna ricostruzione del risultato degli Studi di Settore sui dati rettificati (che avrebbe comunque portato a minor accertamento):

Da quanto sopra consegue che l'accertamento è privo di un valido supporto di fatto e giuridico e, pertanto, da annullare confermando la decisione di primo grado.

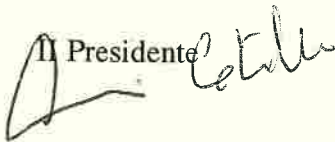
Le spese vanno compensate tenendo conto della particolarità dell'accertamento basato anche su errori materiali del contribuente.

#### **PQM**

Conferma la sentenza di I grado. Compensa le spese.

Torino, 12/11/2015

Il Presidente



Il Relatore

