



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI TORINO

SEZIONE 24

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |           |         |            |
|--------------------------|-----------|---------|------------|
| <input type="checkbox"/> | PANZANI   | LUCIANO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | MICHELONE | FABIO   | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | RINALDI   | ETTORE  | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |           |         |            |
| <input type="checkbox"/> |           |         |            |
| <input type="checkbox"/> |           |         |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 399/14

depositato il 19/03/2014

- avverso la sentenza n. 97/3/13

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di NOVARA  
contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE NOVARA

contro: AGENZIA ENTRATE DIREZIONE REGIONALE VALLE D'AOSTA

proposto dai ricorrenti:

difeso da:

NORO DOTT. STEFANO

C/O STUDIO

SEZIONE

N° 24

REG.GENERALE

N° 399/14

UDIENZA DEL

23/09/2014

ore 15:00

SENTENZA

N°

1145/24/14

PRONUNCIATA IL:

23.9.14

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

15 OTT. 2014

Il Segretario  
Collaboratore Tributario  
MORINO Raffaele



(segue)

VIA ROMA N. 26 28041 ARONA NO

**difeso da:**

NORO DOTT. STEFANO

C/O STUDIO

VIA ROMA N. 26 28041 ARONA NO

**difeso da:**

NORO DOTT. STEFANO

C/O STUDIO

VIA ROMA N. 26 28041 ARONA NO

**difeso da:**

NORO DOTT. STEFANO

C/O STUDIO

VIA ROMA N. 26 28041 ARONA NO

SEZIONE

N° 24

REG.GENERALE

N° 399/14

UDIENZA DEL

23/09/2014

ore 15:00





(segue)

**Atti impugnati:**

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T4A020300377/2012 IVA-OP.IMPONIB. 2008

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T4A020300377/2012 IRAP 2008

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010500491/2012 IRPEF-IMPR.ORD. 2008

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010500940/2012 IRPEF-IMPR.ORD. 2008

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7U010500945/2012 IRPEF-IMPR.ORD. 2008

SEZIONE

N° 24

REG.GENERALE

N° 399/14

UDIENZA DEL

23/09/2014

ore 15:00



**CONCLUSIONI DI PARTE APPELLANTE:**

Chiede « che codesta On.le Commissione voglia:

- in via istruttoria: disporre una consulenza tecnica ove il perito dica a quanto ammontano i ricarichi effettivi ed i margini di contribuzione dei modelli N70 e N95;

- in via principale riformare la sentenza impugnata e annullare gli avvisi di accertamento emessi per l'anno 2008 sia nei confronti della società che dei soci;

- in via subordinata riformare la sentenza impugnata, ricalcolare il maggior reddito di impresa e conseguentemente ricalcolare le maggiori imposte, interessi e sanzioni alla luce delle considerazioni suesposte, sia in capo alla società che, per il principio di trasparenza ex art. 5 Tuir, in capo ai soci.

Si chiede, altresì, di condannare controparte al rimborso di quanto eventualmente pagato dai contribuenti al solo scopo di evitare l'azione esecutiva, nonché condannare controparte al rimborso delle spese di lite come da nota che verrà successivamente prodotta ».

**CONCLUSIONI DI PARTI APPELLATE:**

Chiedono « in via gradata a codesta onorevole Commissione Tributaria Regionale:

- 1) il rigetto dell'istanza di sospensione della sentenza;
- 2) la dichiarazione di inammissibilità del ricorso introduttivo proposto dalla
- 3) il rigetto dell'appello principale e la conferma della sentenza impugnata;
- 4) in caso di accoglimento dell'appello principale, la conferma del recupero effettuato ai fini IVA, pari ad euro 3.537,00 (+ interessi) per IVA e ad euro 4.421,25 per sanzioni.



In ogni caso, con la condanna degli appellanti alle spese di giudizio ».

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1.1. – , in qualità di legale rappresentante della società:

“ .” ed in proprio,

e , tutti soci del suddetto ente, rappresentati e difesi da Stefano Noro, dottore commercialista, congiuntamente proposero, con due distinti atti inviati a controparti il 7 marzo 2014, appello per la riforma della sentenza n. 97/13 resa dalla Commissione tributaria provinciale di Novara il 27 giugno 2013 e depositata in segreteria il 6 agosto 2013. Ne consegnarono copia, il 13 marzo 2014, alla segreteria della commissione tributaria provinciale ed, il 19 marzo, di questa commissione.

Narrarono che la società, operante nel settore del commercio di telefoni cellulari e con sede in , subì un accertamento fiscale nel corso del quale l'Ufficio, rilevata l'esiguità dei margini di ricarico sulla vendita di apparecchi di telecomunicazione (in particolare due modelli: Nokia N70 e N95), ritenne anti-economica la condotta dell'ente rideterminando i ricavi sulla scorta dei prezzi di vendita di altri modelli. Soggiunsero che la società ricevette un avviso di accertamento (n. T4A0203003377/2012) per maggiori IRAP ed IVA ed i suddetti soci tre distinti avvisi (n. T7U010500945/2012, n. T7U010500940/2012 e n. T7U010500941/2012) per maggiore IRPEF, addizionale regionale e contributi previdenziali. Precisarono di aver proposto distinti ricorsi avverso i suddetti atti e che la Commissione tributaria di Novara, presso cui fu depositato il primo, riuniti i procedimenti non accolsero le loro ragioni.

Lamentarono l'illegittimità della sentenza nella parte in cui il giudice di prime cure ritenne implicita la condotta antieconomica della società e che l'ente accertatore assolse al proprio onere motivazionale. Rimasero, in particolare, come nel caso in giudizio furono fornite ai verificatori le giu-

stificazioni della presunta antieconomicità. Vale a dire la concentrazione del mercato della rivendita al dettaglio della elettronica e la necessità di ricorrere ad esportazioni, seppur non remunerative, per mantenere un adeguato flusso di cassa. Inoltre che la società fu sottoposta, per l'anno 2007, a verifica da parte dell'Agenzia delle dogane con esito negativo. Inoltre lamentarono come l'elemento assunto dai giudici di prime cure per giustificare la condotta non conforme a profittabilità, ovvero la stabilità del risultato economico a fronte del più che deciso incremento delle esportazioni, fosse una presunzione semplice e pertanto sprovvista dei caratteri di gravità, precisione e concordanza. Si lamentarono, nel dettaglio, come i dati assunti non fossero significativi e che il prezzo assunto dai funzionari erariali per rideterminare i ricavi non fosse quello di mercato. Lamentarono quindi come i verificatori non avessero assunto nel loro conteggio gli sconti cassa, le cd. "ri-valutazioni" (ovvero sconti connessi al deprezzamento dei prodotti a magazzino) e le convenzioni Telecom, vale a dire i premi concessi per il raggiungimento di prefissati volumi di vendita. Di modo che, a loro dire, considerando i suddetti elementi i margini sarebbero stati differenti. Da ultimo contestarono la ricostruzione dei fatti. Per meglio dire sostennero come i telefoni sopra descritti fossero stati acquistati ad un prezzo medio di rispettivi euro 106,20 ed euro 333,20 e rivenduti rispettivamente ad euro 115,86 ed euro 330,60, con un ricarico del 9,09 e del 4,46 per cento.

Quale secondo motivo di riforma denunciarono l'illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui i giudici di prime cure non ritennero applicabile, nel caso in giudizio, il pertinente studio di settore. Per meglio dire sostennero che la congruità e coerenza dei valori dichiarati rispetto a siffatto algoritmo fosse ragione ostativa all'accertamento.

1.2. - L'Agenzia delle entrate, Direzione regionale della Valle d'Aosta, con atto depositato il 24 aprile 2013 si costituì in giudizio e propo-

se le proprie controdeduzioni. Riesposti i fatti di causa, nella sostanza quelli illustrati dai contribuenti, denunciò come questi ultimi non avessero contestato fin dall'inizio un rilievo sull'IVA concernente acquisti in eccesso rispetto al plafond disponibile e che pertanto l'avviso di accertamento non potesse comunque essere integralmente annullato con la conseguente condanna alle spese.

Rimarcò, poi, come parte ricorrente non avesse riproposto alcuni motivi spesi nel ricorso introduttivo e pertanto rinunciati. Vale a dire l'assenza del "potere" di sottoscrizione in capo al Direttore Regionale, la carenza di qualifica dirigenziale di colui che firmò l'atto, i vizi della relata di notifica, il difetto della qualifica di messo speciale del notificatore. Inoltre i vizi di notifica e decadenza realizzatesi medio tempore, l'omessa indicazione del responsabile del procedimento, i vizi di motivazione in punto sanzioni e la mancata indicazione dell'autorità amministrativa e/o giurisdizionale da adire.

Nel merito sostenne la piena legittimità del ricorso alla prova presuntiva e come una condotta antieconomica realizzasse un presupposto per l'accertamento tributario. In particolare richiamò le circostanze di fatto sottese all'avviso di accertamento. Vale a dire come:

- a) fosse corretto il numero dei pezzi fisici compravenduti dalla società e risultante dal p.v.c. (n. 21480 Nokia N70, n. 5056 Nokia N73, n. 3764 Nokia 95). Denunciò, invece, come fosse controparte a fornire dati errati;
- b) il controvalore di acquisto fosse di euro 2.411.681,33 per il modello Nokia N70 e di euro 1.259.968,47 per il Nokia N95;
- c) il "costo medio di acquisto" fosse di euro 112,28 per il Nokia N70 e di euro 334,74 per il Nokia N95;
- d) i "volumi di vendita" fossero di euro 2.517.998 per il Nokia N70

e di euro 1.187.500 per il Nokia 95;

e) il prezzo medio di vendita all'estero del Nokia N70 fosse di euro 115,82 (come confermato anche controparte), mentre quello del Nokia 95 di euro 330,87;

f) i ricarichi riscontrati fossero del 3,16% per il Nokia N70 e del 1,16% per il Nokia 95. Inoltre che il risultato economico sarebbe stato negativo se non vi fosse stata la cessione di un ramo d'azienda. Infine che due su tre soci dichiararono per un quinquennio redditi nulli, a riprova dell'antieconomicità della gestione imprenditoriale.

In merito alla congruità e coerenza degli studi di settore rimarcò come l'Ufficio potesse, sussistendo la congruità o coerenza dei dati rispetto all'algoritmo contenuto in tale strumento di accertamento, comunque rettificare la base imponibile applicando un'altra metodologia.

Ripropose poi in via devolutiva un'eccezione non esaminata dai giudici di prime cure. In altri termini lamentò come avesse prima notificato alla Direzione regionale Valle d'Aosta un reclamo non contenente l'indicazione della Commissione Tributaria ed in quanto tale inammissibile ai sensi dell'art. 18 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 come richiamato dal disposto dell'art. 17-bis de cr. cit.. Quindi rimarcò che controparte notificò e depositò presso due differenti commissioni tributarie un distinto ed autonomo ricorso introduttivo in spregio manifesto del disposto dell'art. 17-bis cit.. In altri termini rimproverò a controparte di aver presentato due atti con contenuto differente quando invece a suo dire il reclamo doveva produrre gli effetti del ricorso.

1.3. - L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Novara, con atto depositato il 29 aprile 2013 si costituì in giudizio e propose le proprie controdeduzioni, nella sostanza identiche a quella proposte dalla direzione valdostana.

All'odierna pubblica udienza, udita dal relatore l'esposizione dei fatti e dei motivi del ricorso, ascoltate le parti illustranti le loro posizioni processuali, la Commissione decise il giudizio.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

2.0. – L'appello del contribuente merita parziale accoglimento.

2.1. – Occorre esaminare il motivo di doglianza pregiudiziale proposto dall'Ufficio. Con esso l'Agenzia della entrate lamentò presunti vizi commessi dal contribuente all'atto della prestazione del reclamo di cui all'art. 17-bis cit. Tale motivo tuttavia non può essere condiviso.

È ancor vero infatti che il contribuente propose un atto non rispettoso della forme imposte dalla citata norma. Ma la proposizione di tale atto tuttavia non era, *ratione tempore*, richiesta a pena di inammissibilità del ricorso. In altri termini la base giuridica la quale imponeva siffatto obbligo, ovvero il capoverso del cit. art. 17-bis, fu dichiarata incostituzionale dal Giudice delle leggi con propria sentenza 16 aprile 2014 n. 98. Per cui al tempo in cui la           presentò il reclamo, ovvero il 2 agosto 2012, siffatto obbligo non sussisteva e di conseguenza non può essere rivolto a           il rimprovero di aver presentato una istanza irregolare.

2.2. – Deve ora essere esaminato brevemente l'iter logico economico e giuridico seguito dall'Ufficio nella rettifica del reddito della           . In particolare i verificatori rilevarono durante un'ispezione presso la suddetta società che a fronte dell'incremento delle esportazioni realizzate verso la Svizzera negli anni dal 2006 al 2008 il risultato economico della società non crebbe altrettanto celermente. Con il che trassero il convincimento dell'antieconomicità della gestione imprenditoriale, selezionando come sopra detto un campione di operazioni effettuate e rappresentanti il 94,41 per cento delle esportazioni, vale a dire le cessioni modelli Nokia N70 (46,92 per cento), N73 (17,85 per cento) e N95 (22,13 per cento) rispetto al com-

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del PIEMONTE  
Sezione XXIV

plesso delle cessioni come sotto riepilogate:

modello	volume	in perc.
NOKIA N70	2.517.998	46,92%
NOKIA N73	958.095	17,85%
NOKIA N95	1.187.500	22,13%
Iphone 8gb	156.200	2,91%
Iphone 16gb	246.910	4,60%
Altri modelli	300.218	5,59%
totale	5.366.921	100,00%

Determinarono poi la redditività media sulle vendite secondo il seguente prospetto:

modello	prezzo acq.	prezzo vend.	margin	in perc.
NOKIA N70	112,28	115,82	3,54	3,15%
NOKIA N73	152,40	186,04	33,64	22,07%
NOKIA N95	334,74	330,87	-3,87	-1,16%
Iphone 8gb	375,84	440,00	64,16	17,07%
Iphone 16gb	432,84	492,83	59,99	13,86%

Inoltre ai fini della ricostruzione i verificatori considerata: « la complessiva ridotta redditività aziendale » non condivisero « quanto dichiarato dalla parte, la quale indicava nei premi ricevuti dalla Telecom la giustificazione di così ridotti margini di profitto delle operazioni con l'estero ». Cossicché sulla scorta del contenuto della sentenza della Suprema Corte di Cassazione 18 ottobre 2000 n. 1821 (e delle successive conformi decisioni) i verificatori determinarono la redditività media ponderata del campione nella misura del 9,07 per cento come da sotto riportata tabella:

**COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del PIEMONTE**  
Sezione XXIV

modello	volume	reddit. in %	in v.a.
NOKIA N70	2.517.998	3,16%	79.569
NOKIA N73	958.095	22,07%	211.452
Iphone 8gb	156.200	17,07%	26.663
Iphone 16gb	246.910	13,86%	34.222
<b>totale</b>	<b>3.879.203</b>		<b>351.905</b>
<b>redditività media ponderata</b>			<b>9,07%</b>

Di seguito calcolarono i ricavi ritraibili dalla cessione dei suddetti due modelli applicando la suddetta percentuale

modello	costo venduto	reddit.	ricavi ricostituiti	ricavi dich.	differenze
NOKIA N70	2.440.967	9,07%	2.662.363	2.517.998	144.365
NOKIA N95	1.201.382	9,07%	1.310.347	1.187.500	122.847
<b>totale</b>	<b>3.642.349</b>		<b>3.972.710</b>	<b>3.705.498</b>	<b>267.212</b>

Per meglio dire, applicando la suddetta percentuale di ricarico al costo del venduto dei due modelli rideterminarono un nuovo e maggior ricavo di euro 267.116,77 il quale per il criterio di trasparenza fu attribuito, al netto dei costi ulteriori (e pari a zero), ai soci della suddetta società di persone.

2.3. – Il modo di procedere dell’Agenzia delle entrate tuttavia non è condivisibile da parte di questo collegio non essendo affatto chiara la logica a base della rideterminazione in parola.

Vale a dire che sotteso a siffatta modalità di accertamento vi deve essere un parametro di riferimento che non può che essere, a giudizio di questa commissione, quello proprio dell’imprenditore ordinario che persegue l’obiettivo dell’efficiente impiego dei fattori economici. Cioè secondo modalità che consentano quanto meno la copertura dei costi con i ricavi ed

assicurino l'autosufficienza economica (cfr. art. 2082 c.c. e Cass. sent. 26 gennaio 2004, n. 1367). Di modo che l'attività che si discosta da siffatto schema possa essere considerata anti economica. È in questa ottica che deve essere intesa tutta la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione. In altri termini presupposto dell'accertamento deve essere « un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia » (Cass. sent. 24 luglio 2002 n. 10802, 08/07/2005 n. 14428) ossia « una condotta commerciale anomala » (Cass. sent. 15 ottobre 2007 n. 21536).

Nel caso in giudizio tuttavia siffatto comportamento antieconomico non è ravvisabile. I verificatori assunsero infatti come fosse contrario a regole di commercio che un imprenditore vendesse merci sottocosto rispetto al prezzo di acquisto. A parte la considerazione dell'esiguità del margine negativo (e della mancata considerazione degli sconti ottenuti, fatti allegati in modo generico dal contribuente il quale non li dimostrò e quantificò assolutamente) è però da rilevare che siffatta condotta non è per comune esperienza affatto atipica. In altri termini è la politica commerciale che incontra sempre più spesso un consumatore ogni volta che entra in un supermercato e si imbatte in decine di annunci, *dépliants* e cartelli che gli rammentano che un determinato prodotto è venduto da quel determinato esercizio commerciale ad un prezzo addirittura inferiore a quello sostenuto dal dettagliante. A rinforzare il convincimento di questa commissione circa la non antieconomicità della condotta della        è la circostanza che i prezzi rilevati (ed utilizzati per la rettifica dei ricavi di prodotti diversi) non furono quelli di mercato bensì quelli interni al singolo rapporto contrattuale con il cliente svizzero. Vale a dire che i verificatori non assunsero alcun valore normale di cessione di siffatti beni ma si limitarono a calcolare la media delle cessioni più redditizie ovvero quelle di alcuni modelli. Non considerarono in altri termini che le cessioni dovevano essere assunte nel loro com-

plesso (quindi assumendo tutti i modelli) e perciò, essendovi un solo cliente, nell'ambito dell'unico complessivo rapporto commerciale. Visto sotto altro aspetto prendendo a riferimento tutte le cessioni effettuate al cliente elvetico sarebbe risultata indubbiamente l'economicità di gestione. In altri termini il rimprovero che può essere fatto all'azione di accertamento dell'Agenzia è senza dubbio quella di non aver considerato da una parte i riferimenti esterni di mercato (cd. valore normale) e dall'altra la peculiarità della condotta commerciale esaminata (ovvero di un solo cliente).

Né possono essere assunte come elementi corroboranti una operazione non economica i modesti redditi di partecipazione dichiarati dai soci della . In questo caso infatti questa commissione non è che ritenga genuine siffatte dichiarazioni (questione esulante dal presente giudizio) bensì solo che non possa essere rettificato il reddito da partecipazione sulla base di un maggior reddito così come determinato dall'Ufficio.

In definitiva il motivo di doglianza del contribuente deve essere accolto ed in riforma della impugnata decisione annullato l'avviso di accertamento della società (e di conseguenza quelli dei soci) relativamente al rilievo della antieconomicità della gestione.

2.4. - È da rilevare infine che in effetti l'avviso di accertamento recava anche la contestazione di acquisti eccessivi rispetto al plafond disponibile, rilievo non contestato dalla contribuente società e che pertanto sotto tale profilo si formò un giudicato interno a questo processo. In definitiva la domanda del contribuente tesa all'integrale annullamento degli atti impugnati non può essere accolta.

2.5. - Il parziale accoglimento del ricorso è motivo per compensare tra le parti le spese di questo grado del giudizio.

**P.Q.M.**

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del PIEMONTE

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del PIEMONTE  
*Sezione XXIV*

*Sezione XXIV*

visti gli artt. 61 e 35 D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546;

**a c c o g l i e**

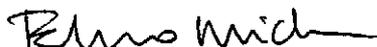
l'appello limitatamente alle operazioni ritenute antieconomiche.

Spese compensate.

Così deciso in Torino, all' 23 settembre 2014

**IL RELATORE**

*Dott. Fabio Michelone*



**IL PRESIDENTE**

*Dott. Luciano Panzani*

