



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI NOVARA

SEZIONE 6

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	MARIANI	MARIA GABRIELLA	Presidente
<input type="checkbox"/>	PARACCHINI	GIANCARLO	Relatore
<input type="checkbox"/>	BUTTA	PIERA	Giudice
<input type="checkbox"/>			

SEZIONE

N° 6

REG.GENERALE

N° 37/09

UDIENZA DEL

20/11/2009

ore 09:00

SENTENZA

N°

83/06/09

PRONUNCIATA IL:

20/11/2009

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

18 DIC. 2009

ha emesso la seguente

SENTENZA

Il Segretario

- sul ricorso n° 37/09
depositato il 19/01/2009

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° R190300301026 IRPEG + IRAP 2004
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO NOVARA

proposto dal ricorrente:

difeso da:

NORO STEFANO
VIA ROMA 26 28041 ARONA NO

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° R190300301144 IRES 2005
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO NOVARA

proposto dal ricorrente:

difeso da:

NORO STEFANO
VIA ROMA 26 28041 ARONA NO



PIA

FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società " " con sede in), partita IVA e codice fiscale), nella persona del legale rappresentante signor i, per il tramite del proprio difensore abilitato dott. Stefano Noro, **impugnava l'avviso di accertamento** n. R190300301144/2008, notificato il 05 Novembre 2008, a mezzo del servizio postale, dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Novara, per il recupero delle maggiori imposte (IRPEF, IRAP ed IVA) oltre sanzioni conseguenti, dovute a seguito di controllo della posizione fiscale della ricorrente, relativa all'anno 2004, con riferimento all'attività di impresa, ai sensi dell'art. 39 , primo comma, lett. d, D.P.R. 600/1973, art. 54 del D.P.R. 633/1972, art. 62 -sexies, comma 3, del decreto legge 30 Agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni, dalla legge 29 Ottobre 1993, n. 427 e dell'art. 10 della Legge 8 Maggio 1998, n. 146 e succ. modifiche ed integrazioni.

In particolare l'Ufficio, con questionario n. Q1009/2007, notificato il 24 Settembre 2007, in considerazione che per gli anni 2003 e 2004, la società non si era adeguata agli studi di settore, e quindi accertabile per l'anno 2004 sulla base delle risultanze degli stessi, richiedeva alla parte chiarimenti e prove documentali sulle discordanze rilevate e copia del bilancio al 31.12.2004 con relativi allegati.

A seguito dei contraddittori instaurati l'Ufficio rielaborava lo studio di settore determinando i maggiori ricavi definibili a seguito dell'applicazione dello studio di settore rielaborato in Euro 116.000,00 in luogo di Euro 588.019,00.

Il ricorrente comunicava la non accettazione della proposta di adesione dell'Ufficio che procedeva ad emettere avviso di accertamento, rettificando la perdita d'esercizio dichiarata in Euro 114.689,00, accertando maggiori ricavi per euro 116.000,00 e conseguentemente, un reddito d'impresa di Euro 1.311,00 ed un valore della produzione netta pari ad Euro 1.205.703,00; ai fini IVA un maggiore volume d'affari di Euro 116.000,00, oltre la sanzione amministrativa di euro 24.813,00; Inoltre l'Ufficio procedeva, per il periodo d'imposta 2005, a rettificare il reddito imponibile per effetto della perdita 2004 compensata nel 2005, elevando il reddito imponibile da Euro 313.137,00 ad euro 427.826,00.

Le doglianze del ricorrente si rifacevano, in diritto, alla violazione e mancata applicazione art. 149 c.p.c. - art. 3 L. 890/1982 (la relata di notifica è inesistente), alla violazione e falsa applicazione art. 62 - sexies, comma 3, l. 427/93 - art. 39, comma 1 lett. d) - art. 42 DPR 600/1973; nel merito l'insussistenza di elementi indiziari di evasione.

Concludeva il ricorrente, sulla base delle argomentazioni di diritto e di merito di annullare l'atto per i motivi del primo vizio, ed in via principale annullare l'avviso di accertamento per l'anno 2004 e conseguentemente l'anno 2005 in quanto derivato da un atto nullo, con rifusione delle spese di giudizio.

L'Ufficio resisteva al ricorso con proprie puntuali controdeduzioni e confermando l'operato dello stesso concludeva per il rigetto del ricorso con il favore delle spese di lite.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Sul **primo motivo** di censura, circa l'inesistenza della ^{relata} ratà di notifica, la doglianza del ricorrente risulta infondata e priva di pregio.

Ebbene la lettura completa della Legge 20 Novembre 1982 n. 890 "Notificazione di atti a mezzo posta e di Comunicazioni a mezzo posta ~~ommesse~~ con la notificazione di atti giudiziari", in correlazione con l'art. 149 CPC ~~art. 60~~ ^{art. 60} D.P.R. 600/1973 ed art. 14 D.P.R. 602/1973, ci



F I A

forniscono precise indicazioni sull'osservanza o meno della regolarità in tema di notificazione. Infatti nella notificazione a mezzo del servizio postale, l'avviso di ricevimento, il quale è parte integrante della relata di notifica, costituisce, ai sensi dell'art. 4, terzo comma, della L. 890/1982, il solo documento idoneo a provare sia l'intervenuta consegna del plico con la relativa data, sia l'identità della persona alla quale la consegna stessa è stata eseguita, e che ha sottoscritto l'avviso; esso riveste natura di atto pubblico, e, riguardando un'attività legittimamente delegata dall'Ufficiale Giudiziario all'agente postale ai sensi dell'art. 1 della legge 890 cit., gode della medesima forza certificatoria di cui è dotata la relazione di notificazione eseguita direttamente dall'Ufficiale Giudiziario, ovvero della fede privilegiata attribuita dall'art. 2700 cod. civ. in ordine alle dichiarazioni delle parti e agli altri fatti che l'agente postale, mediante la sottoscrizione apposta sull'avviso di ricevimento, attesti avvenuti in sua presenza; pertanto, il destinatario che intenda contestare l'avvenuta esecuzione della notificazione, affermando di non aver mai ricevuto l'atto ed in particolare di non aver mai apposto la propria firma sull'avviso, ha l'onere di impugnarlo a mezzo della querela di falso, anche se l'immutazione del vero non sia ascrivibile a dolo, ma soltanto ad imperizia, leggerezza, o negligenza dell'agente postale (Cass. sent. n. 24852 del 22/11/2006).

Nel caso di specie, agli atti risulta che la notificazione a mezzo posta, ai sensi dell'art. 14 L. 890/1982, fu effettuata correttamente nel rispetto del dettato legislativo, sia per gli atti, spediti a mezzo dell'ufficio postale di Novara, con raccomandata con ricevuta di ritorno n. 076329517204-2, che per l'avviso di ricevimento, completo nella sua compilazione, anche con la sottoscrizione del ricevente e del soggetto incaricato alla distribuzione. Pertanto, la doglianza del ricorrente viene respinta.

Sul **secondo e terzo motivo** di censura le doglianze del ricorrente sono meritevoli di accoglimento sia in diritto che nel merito.

Ed invero i dati derivanti dall'applicazione dei parametri presuntivi di ricavi non possono costituire, da soli, presunzioni semplici legittimanti l'accertamento. I parametri, essendo il frutto di una media applicabile alla generalità dei contribuenti della medesima categoria, devono essere sempre accompagnati da adeguati ed esaurienti elementi di prova delle incongruenze. Le incongruenze determinate acriticamente dall'Ufficio con valutazioni generalizzate non soddisfano il dettato legislativo; al contrario, in sede di motivazione dell'avviso di accertamento l'Ufficio deve specificare quegli elementi specificativi e prevalenti di incoerenza ed incongruenza atti a giustificare l'accertamento, dimostrando che essi costituiscono una **presunzione grave, precisa e concordante**. La garanzia costituzionale non può essere disattesa là ove esige che la tassazione sia commisurata all'effettiva capacità contributiva del contribuente.

Ed infatti, circa la validità delle metodologie utilizzate nelle elaborazioni dei dati, la stessa Agenzia delle Entrate ha avuto modo di affermare che queste non costituiscono garanzia assoluta di applicabilità delle peculiari situazioni riferibili ai singoli contribuenti. Ed infatti con la circolare 21 Maggio 1999 n. 110/E ed in tutta la successiva produzione amministrativa che accompagna l'approvazione degli studi di settore (circ. 26 Agosto 2003 n. 48/E, circ. 22 Maggio 2007 n. 31/E, circ. 12 Giugno 2007 n. 38/E), la stessa si preoccupa di impartire direttive ai propri Uffici affinché gli accertamenti siano effettuati tenendo conto delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento con adesione, nel senso di valutare attentamente *"gli elementi acquisiti direttamente, ovvero forniti dai contribuenti in sede di contraddittorio, ... al fine di adeguare il risultato dell'applicazione degli studi alla particolare situazione dell'impresa"* dimostrano la centralità del contraddittorio e la necessità di valutare attentamente le risultanze dello stesso.

L'ulteriore conferma deriva dalla circolare 23 Gennaio 2008, n. 5/E, ove la Direzione Centrale Accertamento ha invitato gli Uffici a valutare *"attentamente le caratteristiche del singolo contribuente, onde stabilire se la sua situazione produttiva coincida effettivamente con quella del gruppo o dei gruppi omogenei in cui viene classificata e non presenti caratteristiche tali da*



F I A

poterla considerare "non normale" dal punto di vista economico, tenendo conto del concetto di "normalità" assunto dallo studio di settore che si intende applicare"

Nel caso di specie, il ricorrente con risposta del 11 Ottobre 2007, al questionario n. Q01009/2007 dell'Ufficio, motivava il non adeguamento agli studi di settore attraverso una dettagliata spiegazione sulla tipologia dell'attività, sul costo del personale, sui fattori legati alla produzione ed ai ricavi. L'Ufficio attraverso una motivazione stereotipa di cui al processo verbale di contraddittorio del 10 Ottobre 2008 n. 56297, rettificava i costi del personale, le spese per l'acquisto di servizi e materia prima, in termini forfettariamente soggettivi, per determinare i maggiori ricavi con la seguente affermazione *"l'Ufficio, quindi, tutto ciò considerato, in particolare approfondimento critico degli studi di settore, circa la rilevanza della normalità economica della società, la sua marginalità, le condizioni particolari di mercato in cui opera, ritiene di accertare, per l'anno d'imposta 2004, induttivamente, maggiori ricavi, in € 116.000,00"*.

Il ricorrente su tale proposta, presentava, in data 29 Ottobre 2008, ulteriori dettagliati ed articolati argomentazioni a sostegno della propria situazione d'impresa, rifiutando la proposta dell'Ufficio.

Agli atti non risulta che l'Ufficio abbia calato lo studio nella realtà concreta della situazione del ricorrente, vuoi perché non abbia valorizzato i dati raccolti, vuoi perché non li abbia acquisiti secondo i canoni di una ulteriore, diligente e ragionevole istruttoria.

Inoltre risulta che l'Ufficio non aveva portato, a sostegno del proprio accertamento, fatti, circostanze e comunque ulteriori elementi aventi il carattere della gravità, precisione e concordanza sebbene, nelle sue controdeduzioni, abbia inserito l'elemento dell'antieconomicità delle gestione imprenditoriale.

Il concetto di "antieconomicità" può riferirsi ora a taluni atti, ora ad una unica operazione, ora all'intera attività esercitata dall'imprenditore, incardinandosi in una gamma amplissima di fattispecie. Una attività può essere volutamente *"in perdita"*, allorché tale perdita risponda ad un disegno imprenditoriale di più ampio respiro, o per strategia aziendale o volto a garantire la posizione di mercato in un momento di forte concorrenza o di recessione economica; inoltre la perdita dovrà essere correlata al supporto creditizio esterno, al patrimonio societario, all'attività di medio e lungo periodo, ecc.

In questi casi la cautela è necessaria per evitare di cadere in comodi automatismi argomentativi a sostegno di atti basati su argomentazioni generiche che poco hanno a che vedere con le caratteristiche dell'attività effettivamente esercitata dal contribuente.

Nel caso di specie gli anni in perdita

- 2002 € (20.947,00)
- 2003 € (122.562,00)
- 2004 € (170.406,00)

non sono sufficienti a dimostrare l'antieconomicità del ricorrente, sia per le considerazioni sopra citate che per i risultati positivi (utile ante imposte) che la ricorrente ha conseguito negli anni successivi (allegato n. 5 "Controdeduzioni dell'Ufficio"):

- 2005 € 481.838
- 2006 € 22.502
- 2007 € 179.765

La sommatoria dei risultati degli anni sopra indicati porta ad un risultato comunque positivo di € 370.190 che, ulteriormente, farebbe venire meno la tesi dell'Ufficio sull'antieconomicità della ricorrente.

Pertanto le argomentazioni dell'Ufficio non hanno il pregio di sostituire quegli elementi atti a legittimare l'operato dello stesso, perché carenti dei tre canoni essenziali che sono la gravità, la precisione e la concordanza.



Ne consegue che l'avviso di accertamento deve ritenersi illegittimo per difetto di motivazione, ed il ricorso, pertanto, deve essere accolto, e di conseguenza, l'avviso di accertamento impugnato, dichiarato nullo ex art. 42 D.P.R. 600/1973.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidata come da dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione, definitivamente pronunciando

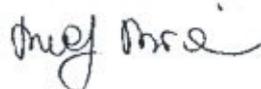
Accoglie il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Novara, al pagamento delle spese di giudizio a favore del ricorrente che liquida in complessivi euro 2.000,00 per diritti ed onorari e spese.

Il Relatore
(Gian Carlo Paracchini)



Il Presidente
(Maria Gabriella Mariani)



DFIA