



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI TARANTO SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

- CRISTOFARO NICOLA Presidente e Relatore
- GRECO ANGELO Giudice
- GENOVIVA PIETRO Giudice
- _____
- _____
- _____

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 257/2019
depositato il 06/03/2019

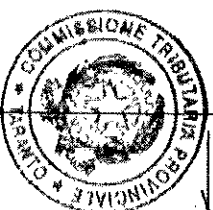
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TYP0311010622018 IRES-ALTRO 2014
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TYP0311010622018 IVA-ALTRO 2014
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TYP0311010622018 IRAP 2014

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI TARANTO

proposto dal ricorrente:

difeso da:
MONTANARO VITO
C.SO UMBERTO,150 74123 TARANTO TA



SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 257/2019

UDIENZA DEL

23/07/2019 ore 09:00

N°

4562

PRONUNCIATA IL:

23 LUG. 2019

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

17 OTT. 2019

Il Segretario

Il Segretario di Sezione
Angelo PAGANO

RG 257/2019

FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Soc. F.F. Srl viene sottoposta a verifica da parte dell'Agenzia delle entrate. Il PVC costituisce il mezzo di prova e la fonte di prova che la DPE ha assunto come base per la ricostruzione della diversa capacità contributiva accertata nei confronti della società. Le cui conclusioni e motivazioni sono racchiuse nell'atto in epigrafe, che la ricorrente impugna chiedendone l'annullamento, in subordine una congrua riduzione della base imponibile e mitigazione delle sanzioni.

L'ufficio recupera maggiori ricavi per €. 732.496,70 oltre iva. Si tratta di cessioni effettuate alla ditta / A srl, che gestisce due outlet a e a I verbalizzanti hanno verificato che la ricorrente smaltisce le rimanenze con vendite a stock, sia con cessioni alla A srl, che verso altri clienti. Sono esaminati i DDT, ritenuti inattendibili dai verificatori, perché mancano di alcuni dati essenziali, cioè le firme, costo di acquisto della merce ceduta, numerazioni non progressive, date di emissione non coerenti con le consegne, mezzi di trasporto con mezzi propri, del destinatario o mittente, ma senza rinvenire schede carburanti della merce consegnata, salvo un caso a mezzo Sda. Uniche voci di trasporto rinvenute sono quelle relative alle consegne a mezzo corriere. L'ufficio elabora il costo del venduto, e determina quello non fatturato in €. 436.113,78.

Calcola la ricarica della merce ceduta dalla società nel suo punto vendita, in sia on line, che al dettaglio e a stock ad altri clienti, determina la ricarica nel 67,96%. Gli incassi rinvenuti sono quelli delle casse gestite dalle commesse e dai pagamenti on line, tracciati. Applica tale % al costo del venduto e ridetermina i maggiori presunti ricavi delle merci vendute alla A srl.

Recupera canoni di leasing di alcune autovetture, che sono deducibili solo fino alla concorrenza delle quote di ammortamento, del 20%.

Costi di manutenzione delle autovetture. Sono riportati nella misura consentita dall'art. 164 Tuir e l'iva in ossequio all'art. 19 bis 1, lett. c dpr 633/72.

Costi indeducibili, ai sensi dell'art. 109 del Tuir.

Errata registrazione di una fattura emessa da fornitore.

Recupero di una nota di credito.

In sede di adesione, il ricorrente contesta la percentuale di ricarica, non solleva eccezioni sugli altri rilevi, che così si intendono acquisiti e definitivi.

Sanzioni al minimo, con il favor rei.

Il ricorrente, dopo aver descritto l'attività che svolge, ed il particolare settore in cui opera, ricalcola la ricarica, anzi calcola lo sconto sul costo di acquisto della merce ceduta alla A srl, in linea con quanto applicato ad altri fornitori.

Dopo aver aderito alle riprese dell'ufficio, quelle di minore entità, appunta la contestazione sulla ricarica dell'Ufficio.

I vizi sollevati riguardano:

illegittimità del criterio di accertamento, il calcolo seguito per determinare la percentuale di ricarica, la fluidità negli anni, di tale ricarica, la erronea comparazione tra il prezzo di cartellino e il costo di acquisto, alta variabilità della ricarica adottando il metodo dell'ufficio, dal 5,987 % al 900%. La ricarica dell'ufficio del 67,96%, non corrisponde alla realtà, perché è quella tipica delle vendite al dettaglio, e non applicabile alle vendite all'ingrosso. Contesta l'analisi dell'ufficio che applica una media del 22,18% sugli acquisti dal 2001 al 2014, al fine di occultare cessioni senza emissione del relativo documento fiscale. Continuando sul punto, dopo aver richiamato decisioni della Cass., pone dei dubbi sui motivi per cui alcune operazioni non sono state eseguite (rotazione scorte, indagini finanziarie sui rapporti con la ~~A~~, ricarica solo sul costo del venduto presunto in evasione - 436K - rispetto al totale delle cessioni eseguite alla stessa ~~A~~ - 1.950K). Allega dettaglio delle singole voci merceologiche trattate tra le due aziende, e il prezzo praticato al dettaglio dalla ~~A~~. Rileva che ogni azienda conserva il diritto economico della massimizzazione del profitto, perché, eventuali errori, comportano il fallimento. Ribadisce la validità della percentuale di ricarica di 25,54% dichiarata dal ricorrente.

contesta la carenza di motivazione, e la mancata indicazione del responsabile del procedimento esecutivo.

Le sanzioni e gli interessi, non motivate ed illegittime.

Allega vari documenti, e deposita memoria illustrativa.

Si costituisce l'Agenzia delle entrate che contesta ogni aversa eccezione, ricostruendo il processo istruttorio e le motivazioni delle riprese. Contesta altresì le prove documentali esibite nelle conclusioni che il ricorrente imende attribuire agli stessi. Allega pvc e documenti vari.

MOTIVAZIONI

Si rigettano le eccezioni sulla carenza di motivazione, in quanto la parte ricorrente ha ben avuto conoscenza delle cause delle riprese, tanto da contrarle adeguatamente, e da accettare tutti i recuperi dei costi non documentati o in eccedenza rispetto alle norme tributarie del TUIR, ed Iva.

Così anche l'eccezione sulla mancanza del responsabile del procedimento di esecuzione va rigettata perché inammissibile. Infatti, contestare una modalità dell'avviso di accertamento significa scindere in due parti lo stesso avviso, quello con funzione di accertamento da quello della fase della riscossione. Non si tratta di due atti distinti, cioè di due atti autonomamente strutturati ed in coordinamento funzionale, ma di un unico atto, che incorpora in sé anche la cartella esecutiva, che nel processo civile è il precepto. L'avviso di avvio della esecuzione, che è una fase tipica della sola riscossione, è ontologico allo stesso atto, è una sua proprietà inscindibile. Non si può assimilare agli atti del codice di procedura civile, ma sono analoghi nella funzione. Nel processo civile alcune procedure hanno avvio col procedimento di notifica del decreto ingiuntivo, seguito dal precepto, qualora il primo sia fornito della clausola della provvisoria esecuzione. Sono atti distinti, ma vengono notificati insieme.

Nel procedimento tributario, il decreto ingiuntivo è sostituito dall'atto amministrativo di accertamento, firmato dalla stessa A.F. tramite i suoi organi responsabili del procedimento, cosiddetta funzione giurisdizionale della P.A., ed il precetto, è insito nello stesso atto, perché disciplinato da norma di legge, art. 29 c. 1 lett. b) ed e) del dl 78/2010. Unica condizione per l'inizio della esecuzione forzata è il decorso inutile del termine di giorni 60 per l'impugnazione, ed i successivi 30 giorni per il pagamento. Quei dati sono richiamati nell'incipit dell'atto impugnato. Solo la esecuzione forzata è lasciata alla autonoma attività dell'Agente della riscossione. Per cui non vi è un autonomo responsabile della fase della riscossione, perché travolta dalla eliminazione della cartella di pagamento.

Merito.

Osserva il Collegio che fase imprescindibile per la comprensione delle eccezioni di merito, che qualunque contribuente solleva alle riprese dell'Agenzia, è rappresentata dall'analisi del contesto economico e territoriale in cui l'azienda opera. Altrimenti le strategie aziendali non possono essere interpretate nella esecuzione effettuale. E' anche vero che in uno stato liberale le scelte dell'imprenditore non possono essere sindacate dalla P.A. o dal giudice, però, siccome le scelte aziendali sono votate alla "massimizzazione del profitto", se, nonostante alcune scelte si rivelano antieconomiche, e l'azienda non fallisce, si può ragionevolmente presumere che vi sono ricavi nascosti, senza i quali l'azienda era destinata a sicuro fallimento.

Il recupero a tassazione di quei ricavi nascosti è la funzione primaria della A.F. Infatti, si può desumere che volutamente l'operatore abbia occultato alcuni di essi, risparmiando anche sulle imposte, dirette o indirette.

I criteri di scelta per pervenire a tale obiettivo sono stabiliti dalla legge, ma tutti, in un modo o nell'altro, consentono all'A.F. di avvalersi di presunzioni, più o meno gravi, partendo da alcuni dati certi, rinvenuti nella stessa azienda.

Ritornando al caso in questione, si osserva che la ricorrente opera nel settore delle vendite di capi di abbigliamento, e di scarpe, sia con vendite al dettaglio, che on line, che ad ambulanti oltre che ad aziende dello stesso settore, all'ingrosso.

La particolarità di questa azienda consiste nell'aver costituito una sua propagine, la *A* srl, il cui unico socio, 100%, è il medesimo della società ricorrente. Dagli atti risulta che la *A* acquisterebbe solo dalla ricorrente, e la ricorrente si avvale dei due punti vendita delle *A* solo per le vendite in outlet. Cosa sono gli outlet.

L'outlet può essere un singolo negozio (spaccio aziendale o commerciale) o un centro commerciale specializzato nella vendita al dettaglio di prodotti di marche famose o meno, invenduti o usciti dal catalogo più recente del produttore. Comunque negli ultimi anni, data la continua crescita di domanda di prodotti outlet, alcune produzioni vengono espressamente dedicate a questo canale di distribuzione commerciale.

Il prodotto, prevalentemente di marchi prestigiosi o di qualità o, in particolare per la moda, di celebri firme, viene destinato ai negozi dell'outlet e messo in vendita a prezzi inferiori. In questo modo il produttore può cedere i prodotti invenduti o difettosi e il consumatore può acquistare beni di vario genere (capi d'abbigliamento o scarpe, oggetti di design o alimentari, articoli sportivi, mobili,

accessori ecc.) ideati da marchi famosi ottenendo uno sconto rilevante sul prezzo originale.

In sostanza, sono negozi costituiti dagli stessi produttori della merce che viene venduta.

Nel caso in esame, il ricorrente non produce quello che vende nei due negozi, in quanto sono gli stessi prodotti che vende al dettaglio, all'ingrosso, on line o agli ambulanti. Solo che tutti i prodotti che vende sono acquistati da terzi, mentre i soli prodotti che vende nei due negozi di e sono ceduti dalla casa, che chiameremo "madre". Si tratta di una scelta aziendale, non opinabile, ma dubbiosa sotto il profilo commerciale. Infatti, per arricchire la campionatura delle vendite, in modo da raccogliere qualunque tipologia di consumatore, si prescinde dal luogo in cui la merce viene venduta. L'offerta viene articolata, sia per le stagioni, che per qualità e prezzo, con i saldi dell'inventario dell'anno, o lo stock delle rimanenze invendute di altri anni. Perché non è pensabile che a o i clienti di quel segmento di mercato siano stati selezionati solo per le vendite in outlet, rinunciando a priori ad altri consumatori, che pure potrebbero essere interessati ad altri articoli, trattati dalla stessa azienda, e venduti a a, comune non certamente effervescente sotto il profilo del mercato di abbigliamento.

Alcune addette alle vendite, del centro di e hanno affermato che la merce veniva trasportata dallo stesso titolare della srl, che scaricava la merce sempre alle stesse ore, dalle 20.30 alle 21.15. E' pacifico che tali dichiarazioni non hanno valenza probatoria, ma servono a formare il convincimento del giudice. Infatti, è evidente che sono state prestampate, certamente non dalle stesse lavoranti. Non si rileva nulla sulla tipologia della merce, se il negozio fosse fornito di licenza di vendita al dettaglio, oppure se fosse adibito anche come deposito per la successiva vendita ad ambulanti della zona. La stranezza consiste nella circostanza che l'Agenzia delle entrate si sia limitata ad una analisi documentale di quanto rinvenuto nella sede della ricorrente, ma non ha sollecitato alcun intervento da parte della GDF di quelle due province, al fine di verificare la A : srl, arteso che il soggetto economico è il medesimo, e che il rischio di impresa è in capo ad una sola persona fisica, che sarebbe responsabile delle eventuali evasioni di entrambe le società. Infatti, una cessione al di sotto del prezzo normale, avrebbe comportato un maggiore utile all'altra società, per cui sarebbe stato indifferente allo stesso soggetto economico una perdita in una società ed un maggiore utile nell'altra. Non vi sono agevolazioni territoriali che possano suggerire di frazionare l'utile in due aziende situate in due località diverse. Si vuole dire che la valutazione deve partire dalle ragioni della scelta strategica di aprire due punti gestionali, limitati nella funzione alla cessione di rimanenze in stock. È ben strano che le rimanenze a stock vengano cedute allo stesso imprenditore. Non cambierebbe nulla, perché in capo allo stesso non si trasferisce alcun rischio di mercato. Allora vuol dire che gli outlet servono ad ottenere una giustificazione per le vendite già in parte realizzate dalla casa "madre", come corollari di una strategia commerciale volta a depistare alcune operazioni di vendita. Invece, la Agenzia si è arrampicata in una improbabile analisi certossina di puntuale verifica voce per voce, di ricarica per merceologia, di raffronti con il tempo, di merce che forse sarà entrata una sola volta in azienda, rispetto a quelle con maggiore intensità di rotazione, senza analizzare la ricarica

delle vendite on line, e di quelle al dettaglio, i cui incassi sono documentati e tracciati, e non sarebbe stato difficile tale esame. Le vendite all'ingrosso e in specie agli ambulanti, certamente risentirebbero delle politiche di stock, del poco maledetto e subito, del superamento dei problemi di reso, del fuori moda, merce che il più delle volte viene venduta più a peso che a pezzo.

In conclusione, la **A** srl costituiva una sorta di bad shop, come le bad bank, ove far confluire le cessioni di merce acquistata dalla **F** srl, che era stata inventata ai propri clienti, ma non fatturata, pertanto non rinvenibile in caso di inventario presso la stessa azienda. Quella merce era venduta in specie agli ambulanti, unico segmento clientelare che non ha particolare bisogno di documentare gli acquisti, contrariamente alle vendite on line e quelle al dettaglio. Le prime perché i pagamenti sono tracciati, le seconde perché gli incassi sono registrati dalle cassiere, il cui controllo avviene obbligando le stesse ad annotare tutti gli scontrini di incasso. Le cessioni all'ingrosso, a stock, sono di insignificante entità rispetto al fatturato (€ 70.000 circa su 6 milioni dichiarati). Si perviene a tanto perché le cessioni all' **A** srl, pari ad € 1.529.462,56 oltre iva nel periodo dal 1/11/2013 al 31/12/2014 (P **B** e **T**), avvenivano con improbabili consegne, sempre alla stessa ora, dalle 20,30 alle 21,15, con le Land Rover guidate dal Sig. **C**, con DDT equivoci nella descrizione, nei due magazzini outlet, distanti oltre cento km da **D**, per quantità rilevanti, in specie se trattavasi di stock, senza alcuna scheda carburante per il trasporto. Merce il cui programma di movimentazione era insito nello stesso software della **F** srl. In sostanza, è più credibile affermare che quella merce, solo in più contenute quantità veniva realmente consegnata ai due punti di vendita, al fine di giustificare eventuale deficit quantitativo di merce rilevabile da un eventuale controllo, non contabile ma reale, eseguendo un inventario della merce in magazzino al momento dell'accesso. Quell'accesso c'è stato, ma non vi è stato né l'inventario della merce, né la verifica dei due punti **A** srl, per conoscere le potenzialità di quei negozi, se attrezzati o meno a gestire quella merce, le modalità di vendita, i prezzi praticati, la tipologia di clientela. Infatti, la ricorrente, nella "ingenuità" di scaricare le vendite in nero realizzate nel suo punto vendita in **C**, aveva concentrato nella nuova azienda quelle quantità non fatturate nella sua azienda "madre". Così che, per essere chiari, uno scarico dalla scheda di quel capo, non fatturandolo al cliente di **G**, veniva fatturato alla **A** che fungeva da riequilibrio formale del magazzino contabile dell'azienda madre, almeno per molti articoli. Quella merce infatti è uscita realmente dal magazzino di

In definitiva:

Che si tratti di vendite non fatturate realizzate in **F** è evidente, in quanto bastava un inventario per svelare l'arcano mistero, che le vendite on line necessitano di un adeguato assortimento e pure ipotizzabile, perché la concorrenza on line è ancora più spietata che nelle altre modalità di vendita.

che gli ambulanti non richiedono fatture di acquisto, rientra nelle normali consuetudini di quel segmento di mercato,

che l'abbigliamento necessita di velocizzare le consegne, e ridurre le rimanenze, perché è sufficiente un diverso colore del tessuto per fare la fortuna o il fallimento di quelle aziende, e cosa conosciuta.

che le dichiarazioni delle dipendenti, pur consapevoli della ricostruzione delle stesse da parte dello stesso titolare, si confermano da sé, atteso l'improbabilità di quanto dichiarato dalle stesse, e che invece sono utili a comprendere lo scostamento tra realtà della merce ceduta e modalità di consegna di quella merce, di gran lunga inferiore alle possibilità di consegna della stessa in quelle quantità da parte dello stesso titolare, con auto da passeggio, e non di trasporto merci, e che un eventuale maggiore ricavo della I.F. srl per vendite alla A. srl significa maggiore utile della I.F., veniva compensato dalle perdite nella

A. che i due valori, maggiore utile e maggiore perdita venivano a compensarsi, atteso che i due dati confluiscono nello stesso soggetto economico, sig. legale rappresentante e socio unico delle due società.

Tanto premesso, si puntualizza la scarsa efficacia degli strumenti di analisi utilizzati dai verificatori, mentre sarebbe stato più produttivo effettuare un inventario della merce in G., controllare i due negozi della A. srl, sovrapporre le due analisi quantitative, aiutati paradossalmente dallo stesso ricorrente, stante la unicità del software, e concludere che le cessioni in nero sono state effettuate nello stesso punto vendita di , ma ad altri clienti, mentre gli altri due sono serviti come schermo per coprire la merce ceduta in nero non rinvenibile in magazzino. Insomma, se nero vi è stato, non è stato realizzato dalle vendite alla A., ma per cessioni ai clienti della stessa F. srl. Era in quella società che occorreva approfondire le indagini, che si è servita di uno strumento, tra l'altro non sofisticato, di creare una nuova società per smaltire le quantità cedute in nero.

Le tabelle offerte da entrambe le parti non colgono nel segno, perché considerano la A. srl come se fosse un soggetto estraneo, terzo, e non una sovrastruttura della stessa azienda. Infine, non accertando la A. si è voluto scindere le conseguenze della verifica come impostata. Perché avrebbe significato far lievitare i costi della A. con riconoscimento delle perdite in quella società. Invece, la mancata verifica alla A. significava non smuovere i conti di quella società, nella convinzione che i ricavi di quella società erano quelli dichiarati, ma che non avrebbe potuto detrarre i maggiori costi accertati in capo al suo fornitore, che sarebbe lo stesso proprietario, unico soggetto economico. Da cui la necessità di dover estendere la verifica alla A., considerato che veniva posto in esame la attendibilità delle vendite del suo fornitore-proprietario, per importi rilevanti.

Si potrebbe obiettare che il giudice non può sostituirsi all'ufficio nella scelta del criterio di calcolo della maggiore capacità contributiva. Si osserva che, se il giudice non è convinto della certezza del dato iniziale al fine di pervenire alla determinazione del fatto ignoto, che sono i ricavi non dichiarati, viene meno lo stesso metodo presuntivo, dell'id quod plerumque accidit, perché occorre partire da un dato certo, sicuro, attendibile. Altrimenti le presunzioni si fondano sul nulla, ed il risultato non può essere oggetto di tassazione. La capacità contributiva deve essere reale, effettiva. Nel caso in esame non occorre esaminare i conteggi delle merceologie trattate, perché quelle percentuali vanno applicate alla merce effettivamente consegnata. Altrimenti il calcolo non si baserebbe solo sul costo del venduto, ma si dovrebbe estendere su tutti gli acquisti della A. srl, e, di conseguenza, sarebbe stata necessaria l'analisi completa dei conti della medesima società. Dato certo che manca nel caso in esame.

In conclusione, la verifica, la motivazione, e soprattutto la prova, non sorregge l'atto impugnato, che va annullato, nei limiti di quanto non contestato dalla stessa parte.
Spese come in dispositivo.

P. Q. M.

La Commissione accoglie il ricorso. Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di lite che vengono liquidate in €. 10.000,00, onnicomprensive (Cui, oneri accessori, iva e cap), con distrazione in favore del difensore che si è dichiarato anticipatario.

Taranto 23 luglio 2019

IL PRESIDENTE RELATORE

