

SENTENZA del 29.04.2005 CTR SARDEGNA (Sezione Staccata di Sassari)

IL PRESIDENTE : Vittorino Tedde

IL RELATORE: Dr. Ubaldo Gerovasi

IRPEG ILOR -ACCERTAMENTO INDUTTIVO- art.39 del DPR.600/73 - art.55 comma 1 del DPR.633/72.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Società Omisiss , ha impugnato, avanti la Commissione Provinciale di Nuoro, gli avvisi di accertamento nn. 5252000209-5252000210-5252000211-5252000212-5252000213 per gli anni di Imposta dal 1989 al 1993, notificati alla società dall'Ufficio Distrettuale delle Imposte Dirette di Nuoro, con i quali rilevava l'omessa dichiarazione dei redditi e determinava le conseguenti imposte ILOR ed IRPEF con relative sanzioni, sulla base di processi verbali di constatazione ed avvisi di rettifica dell'Ufficio IVA di Nuoro, assunti dall'Ufficio ed impugnati a loro volta dalla società.

La Società ricorrente deduceva la nullità degli avvisi per difetto di motivazione e assenza dei presupposti per l'accertamento induttivo, ex art.39 del DPR.600/73, dovendo per converso, sul presupposto dell'omessa dichiarazione, tenere conto solo delle risultanze contabili. Deduce ancora che l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi era da imputare a negligenza del consulente, contro il quale è stato avviato procedimento penale, estinto per morte del reo, che non era applicabile il metodo induttivo ex art.55 comma 1 del DPR.633/72, che non si doveva tener conto della maggiorazione mediamente praticata dagli esercenti la medesima attività, né di quella dichiarata dalla ricorrente negli anni precedenti.

L'Ufficio contestava i motivi del ricorso e l'esistenza della sanatoria dedotta dalla ricorrente, la quale avrebbe posto rimedio alle irregolarità formali, senza escludere il potere accertativo dell'Ufficio in via induttiva, ancorché ammetta che la sanzione comminata per omessa dichiarazione, potrebbe essere convertita in sanzione per infedele dichiarazione.

Con atti distinti anche il Socio accomandatario e il socio accomandante della sopra riportata società hanno ricorso avverso gli avvisi di accertamento nn.5251001609-5251001610-525100611-525100612-525100613 la prima , e nn.5251001614-525100615-525100616-525100617-525100618 la seconda , riportando le stesse argomentazioni dedotte dalla società e già illustrate sopra , concludendo per la declaratoria di nullità degli avvisi ed in subordine, per la disapplicazione delle sanzioni per omessa dichiarazione dei redditi.

L'Ufficio costituito confermava sufficiente l'indicazione dell'aliquota minima e massima e l'analiticità della rettifica, facendo capo alla quota di reddito prodotto dalla società. In udienza il rappresentante dell'Ufficio eccepiva la inammissibilità del ricorso perché mancante della firma del rappresentante legale della società per il mandato ad litem e della firma del difensore.

La Commissione, rilevata la pregiudizialità dell'accertamento e la connessione dei ricorsi ne disponeva la riunione e considerava motivo aggiunto, quello proposto dall'Ufficio a pena di inammissibilità il quale è consentito solo a seguito del deposito di documenti conosciuti nei termini e nei modi di cui all'Art.24 del D.Lgs.546/92. La firma del difensore non invalida l'atto se regolarizzato ex art.182 c.p.c. come previsto dall'art.1 del D.Lgs.546/92. Nel merito osserva che l'omessa presentazione delle dichiarazioni per gli anni 1988/1993 per negligenza del consulente, ha legittimato l'accertamento induttivo ex art. 39 del DPR.600/73.

La statuizione rileva ancora che la sanatoria effettuata dalla Società ex Art.19 bis D.L.,n°41/95, convertito con la L.85/95, che non preclude l'accertamento induttivo, contrariamente a quanto controdedotto dall'Ufficio, non esplica la sua efficacia ai fini delle sanzioni, che pertanto vengono meno e non sono comminabili. Mentre sono fondate le pretese dell'Ufficio e quindi validi gli avvisi di accertamento nei confronti delle due socie della società Omisiss in quanto l'indicazione dell'aliquota minima e massima, circoscrivendo l'arco delle aliquote applicate, rispetta il dettato del secondo comma dell'art.42 del DPR. n.600/73 e consente di ricostruire contabilmente tutti i passaggi delle stesse

aliquote applicate, in relazione al reddito accertato. La Commissione pertanto accoglie parzialmente i ricorsi della Società, annulla gli avvisi impugnati e dichiara la società tenuta al pagamento dell'ILOR con gli interessi, e non tenuta al pagamento delle sanzioni comminate.

Il ricorrente nell'appello, ribadisce che l'Ufficio in base alla sanatoria ex art.19 bis citata ed alla documentazione posseduta, era in grado di determinare il reddito di impresa in maniera analitica, mentre gli era preclusa la rettifica induttiva, per assenza dei presupposti e perché le dichiarazioni all'atto dell'accertamento non risultavano omesse.

Al contrario di quanto detto in sentenza, prosegue l'appellante, in base all'Art. 19bis più volte citato, sono valide le dichiarazioni considerate omesse dall'Ufficio perché pervenute in ritardo, a condizione che siano presentate entro il 31/12/94 (prorogato al 30/6/96), come confermato dalla C.M. n.280/95, a seguito della sanatoria vanno ricondotte sullo stesso piano di quelle regolarmente presentate e ritorna valido il termine previsto dal 1° comma dell'Art. 43 del DPR,600/73.

L'accertamento induttivo, inoltre, va motivato, e non è sufficiente il mero riferimento ad un accertamento dell'Ufficio IVA che determina presuntivamente ricavi e determina 10% di redditività, in assenza di presunzioni gravi, precise e concordanti. Nè vale la ricostruzione del conto economico sulla base di parametri astratti, quale la maggiorazione mediamente praticata da operatori esercenti la medesima attività, in quanto diviene illegittima la presunzione da presunzioni che permette di risalire dal fatto noto a quello ignorato.

Per l'omessa presentazione della dichiarazione, manca l'elemento psicologico, per l'incuria e la negligenza del consulente, confutato dalla sentenza del Tribunale di Nuoro, poi regolarizzate e versate in termini le imposte per gli anni 1992 e 1993, ancorché l'Ufficio non abbia neppure portato detti versamenti in detrazione. In merito alla violazione di cui all'Art.42 del DPR.600/73, contrariamente a quanto sostenuto in sentenza, l'Ufficio non deve circoscrivere l'arco delle aliquote, ma deve "indicare le aliquote applicate", per consentire la ricostruzione contabile di tutto l'arco delle aliquote progressive e delle determinazioni secondo gli scaglioni di reddito.

L'Ufficio nelle controdeduzioni contesta il richiamo fatto dal primo Giudice all'art.24 del D.Lgs.564/92, precisando che al secondo comma, la limitazione di deposito di documenti dei quali la controparte non era a conoscenza nel momento in cui ha presentato il ricorso, opera nei soli confronti del ricorrente e deriva dalla necessità che nell'ambito della controversia sia fissato, ad opera dell'attore che la introduce, in modo globale fin dall'inizio. Nessuna limitazione è posta nei confronti del convenuto ex art. 34,1° comma, mentre per quanto riguarda la regolarizzazione del mandato ex art.182 c.p.c., conferma che la normativa non lo consente.

Sulla inapplicabilità delle sanzioni in capo alla società, l'Ufficio ribadisce che la sanatoria ex art.19bis del D.L. n°41/95, operava nei confronti delle violazioni formali e non anche nei confronti delle sanzioni(quali quelle per infedele dichiarazione) derivanti da violazioni che rilevano ai fini della determinazione del reddito.

Circa la presunta illegittimità per mancata allegazione agli atti del processo verbale dei funzionari dell'Ufficio IVA, si ritiene che nessuna norma processuale imponga il deposito di tali atti, mentre è onere delle parti produrre documenti ritenuti utili per sostenere le proprie ragioni.

Con distinte note del 30.11.2004 l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Nuoro ha dato comunicazione della regolarità della definizione della lite, a seguito dell'avvenuto pagamento di quanto dovuto da parte ricorrente, per cui rinunciando al gravame, ritiene sussistano le condizioni per dichiarare estinto il giudizio per cessazione della materia del contendere, ai sensi e per gli effetti del combinato disposto degli artt. 46 e 61 del D.LGS. 546/92, per gli avvisi di accertamento nn. 5251001609-5251001610-525100611-525100612-525100613 proposti da Omissis e nn.5251001614-525100615-525100616-525100617-525100618 proposti da Beta sul ricorso R.G.A.275/2001.

L'Ufficio infine con memorie aggiunte e deposito documenti in data 31.12.2004 ha comunicato ai sensi dell'art.16-8° comma della L.289/2002 di aver negato con provvedimento motivato, notificato il 9/11/04, la definizione della lite richiesta sugli avvisi di accertamento Mod.750 n.5252000212 anno 1992 e n.5252000213 anno 1993, per omessa dichiarazione nel mod.750 dei redditi prodotti nei rispettivi anni senza indicare l'importo dovuto per la definizione e senza provvedere ad alcun versamento. Stante l'assoluta chiarezza della norma bisognava indicare correttamente in 150 Euro la

somma dovuta per definire la lite di valore pari a zero. Trascorsi 60 giorni dalla notifica e non essendo stato impugnato il diniego, la lite prosegue il suo iter normale.

La causa, trattata in udienza pubblica, è stata decisa sulle conclusioni soprascripte.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione esaminati gli atti di causa e sentite le parti in udienza pubblica, primariamente dichiara corretta l'applicazione dell'art.182 C.P.C. al processo tributario ed il rigetto della eccezione di inammissibilità che l'Ufficio ha voluto ribadire in sede di appello. La corte di Cassazione con la Sentenza n.10441 del 19/7/2002 specifica nella specie che non potrebbe ipotizzarsi una regolarizzazione degli atti, in quanto questa è contemplata dall'art. 182 CPC solo con riferimento alla fase istruttoria ed in relazione ad un potere discrezionale del giudice, potere che da facoltà ma non obbliga il giudice stesso a disporla, vertendosi in tema d'onere d'una delle parti alla cui inosservanza si correla il diritto dell'altra parte di veder applicata la sanzione dell'inammissibilità dell'avversa attività processuale (Cass. 30.9.97 n. 8450, 23.6.92 n. 7682, 29.4.92 n. 5146, 8.6.88 n. 3884, 12.6.71 n. 1810); i richiamati precedenti - ai quali sembra fare eccezione solo Cass. 18.11.89 n. 4944, che peraltro ipotizza una facoltà e non un obbligo del Collegio - correttamente interpretano la norma nel solco di Corte Cost. 12.6.74 n. 179, per la quale la facoltà prevista dal capoverso dell'art. 182 CPC non si traduce in mero arbitrio, bensì unicamente risponde all'esigenza d'adeguare la ragione d'equità alla varietà dei casi pratici, tra l'altro impedendo l'automatica sanatoria di casi in cui il vizio della rappresentanza non appaia dipendente da errore scusabile, onde la sua regolarizzazione, ove in ipotesi consentita dal giudice, oltretutto pregiudicare l'interesse della parte contrapposta, finirebbe con il derogare anche al principio della ritualità del contraddittorio al di là del limite in cui tale deroga appare consentita dalla concorrente esigenza di collaborazione tra il giudice e le parti".

In riferimento all'art. 19 bis introdotto dalla Legge 22 marzo 1995 n. 85 in sede di conversione con modificazioni del D.L. 23 febbraio 1995 n. 41, questo Collegio, in consonanza con quanto statuito dal primo giudice, condivide quanto afferma la Suprema Corte con la sentenza n.6957 del 25/7/97 "ove si stabilisce tra l'altro nel comma 3 che "sono considerate valide:../omissis/...le dichiarazioni di cui al titolo I del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600 considerate omesse perché pervenute all'ufficio competente oltre i termini previsti dalla legge, a condizione che siano state presentate, ancorché ad ufficio incompetente, entro il 31 dicembre 1994, poi prorogato al 31 dicembre 1996, ../omissis/...". Trattasi, invero, come emerge dal tenore della rubrica dell'articolo ("sanatoria per irregolarità nelle dichiarazioni dei redditi e nelle dichiarazioni Iva"), di una norma di sanatoria di infrazioni e inadempimenti commessi dal contribuente, riferibile come tale all'ipotesi dell'unica dichiarazione presentata tardivamente (della quale viene ritenuta la validità con conseguente esclusione delle pene pecuniarie)." Per cui la norma, come precisato nella Risoluzione n. 174/E del 23/6/95, sana anche le dichiarazioni previste dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 considerate omesse ai sensi dell'articolo 37 dello stesso decreto, a condizione che siano state presentate, ancorché ad ufficio incompetente, entro il 30 giugno 1996 e per le quali appunto non si applicano le pene pecuniarie previste.

Il Collegio in proposito ritiene doversi trattare non di infedele dichiarazione, ma di semplice omissione. La norma che prevede tale fattispecie è l'art.54 del DPR.633/72 che soccorre in caso di rettifica della dichiarazione presentata dal contribuente, per accertarne appunto l'infedeltà.

A parere del Collegio gli atti di causa dimostrano con fatti concludenti, la volontà aggettiva del contribuente di voler presentare la dichiarazione, come recita la sentenza pronunciata dal Tribunale Penale di Nuoro, a margine dell'imputazione di omessa dichiarazione ai fini IVA: "Il Collegio ritiene, però, che tali omissioni, seppur riferibili materialmente alla prevenuta (trattandosi di obbligo fiscale facente capo direttamente all'imputata in qualità di contribuente) non sono state da questa poste in essere con coscienza e volontà. La buona fede della prevenuta, o per meglio dire, l'assenza di dolo in capo alla stessa emerge dalla documentazione E che la stessa, si era totalmente affidata al proprio commercialista e solo dopo essere stata avvertita dall'Ufficio IVA e aver scoperto l'omessa presentazione delle dichiarazioni e l'assenza dei relativi pagamenti, si attivò con la stessa istanza di sanatoria parziale relativa tutti gli anni di imposta, tranne per l'anno 1988..."

In merito all'accertamento induttivo, la Commissione, in sintonia con una recente statuizione del 15/4/2005, osserva che il rinvenimento di scritture extracontabili dà luogo ad una situazione di fatto riferibile alle ipotesi prevista dall'art. 39 comma 1, lett. c e d, DPR 600/73, in quanto offra elementi per ritenere la "incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati". Sulla base di questo presupposto, l'Ufficio ha potuto procedere, correttamente, ad accertamento analitico, senza peraltro ritenere di non dover prescindere totalmente dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili. Infatti, è pur vero che allorquando "le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma (comma 1 dell'art. 39, citato) ... sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica" (art. 39, comma 2, lett. d), l'Ufficio è legittimato a procedere ad accertamento induttivo e non è obbligato a prescindere dalla documentazione ufficiale. Anche quando l'Ufficio è legittimato a procedere all'accertamento "sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza", ai sensi dell'art. 39, comma 2, DPR 600/73, non per questo è obbligato a disattendere la documentazione ufficiale, che, peraltro, costituisce il termine di raffronto rispetto alla ricostruzione del reddito effettuata aliunde. Orbene l'Ufficio, nel caso di specie, dando contezza delle scritture contabili, ha elaborando il conto economico e gli altri elementi in possesso, e ritenendo irrisoria e come tale poco attendibile la maggiorazione verificata (dal 13,81% sino al 45%) ha determinato la redditività dell'impresa, calcolata su un ammontare di ricavi e applicando varie percentuali (40-52-60-70%) sul presupposto della difformità della percentuale di ricarico applicata al costo del "venduto" ed assunto come indicativo della percentuale di ricarico mediamente riscontrato dalla dall'Ufficio IVA di Nuoro nel settore di attività dell'appellante.

I valori percentuali medi del settore, si legge nella sentenza della Suprema Corte di Cassazione n.9265 del 2.9.1995, "ove desunti in modo scientificamente corretto - sono non tanto un "fatto noto" storicamente verificato, quanto il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, che fissa una regola di esperienza. Non dunque, un fatto, storicamente provato, dal quale argomentare, con giudizio critico, quello ignoto, bensì una regola di esperienza in base alla quale è lecito ritenere meno frequenti i casi che più si allontanano dai valori medi, rispetto a quelli che ad esso si avvicinano, ancorché la media sia la risultante di valori del tutto diversi fra loro. Il discostamento dai valori medi può assumere rilevanza (non come semplice indizio privo dei requisiti di cui all'art. 2729, ma come idonei a fornire l'argomento presuntivo civilistico) quando si inserisce in una valutazione complessiva e globale di tutti gli elementi (o storicamente verificabile).

L'insufficienza del singolo fatto noto (a voler considerare, fatto noto, la regola d'esperienza che si trae dalla media statistica) a dar fondamento alla prova presuntiva, discende dalla stessa formulazione dell'art. 2729 C.C., che fa riferimento a più presunzioni, fra loro concordanti; confermando così che il giudizio critico deve applicarsi ad una valutazione globale dei fatti storicamente verificabili.

Dal che in assenza di presunzioni, gravi precise e concordanti l'accertamento de quo diviene illegittimamente motivato.

La Commissione inoltre, proprio per la inequivoca trasparenza letterale del disposto normativo, non condivide con il primo giudice la eccezione d'infondatezza del disposto del comma 2 dell'art.42 del DPR.600/73; la norma prescrive l'indicazione nell'avviso di accertamento "delle aliquote applicate e delle imposte liquidate,omissis, con distinto riferimento ai singoli redditi della varie categorie ...", per consentire con ciò di ricostruire contabilmente tutti i passaggi delle aliquote applicate per scaglioni di reddito.

Il Collegio infine sul diniego alla definizione della lite richiesta dal contribuente ai sensi dell'art.16-8° comma della legge 289/2002, ritiene di condividere il motivi di rigetto, proprio per la assoluta chiarezza della norma invocata dall'Ufficio: "Le liti fiscali pendenti, ai sensi del comma 3, dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle seguenti somme: a) se il valore della lite e' di importo fino a 2.000 euro: 150 euro.

Nel caso di specie ancorché il valore della lite sia zero, avendo volontariamente la ricorrente fatto domanda per la sua definizione, deve essere eseguito il versamento di 150 Euro.

Sussistono giusti motivi per compensare fra le parti le spese di giudizio.

P.Q.M

La Commissione accoglie l'appello e a parziale modifica della decisione impugnata dichiara nulli gli avvisi di accertamento e disapplicate le relative sanzioni e per gli effetti dichiara:

estinto il giudizio per cessazione della materia del contendere, ai sensi e per gli effetti del combinato disposto degli artt. 46 e 61 del D.LGS. 546/92, per gli avvisi di accertamento nn.5252000209-5252000210-5252000211-5252000212-5252000213 per gli anni di Imposta dal 1989 al 1993 della Società Omissis

nn. 5251001609-5251001610-525100611-525100612-525100613 proposti da Beta , e

nn.5251001614-525100615-525100616-525100617-525100618 proposti da Omega sul ricorso R.G.A.275/2001.

Il pagamento di Euro 150 per ciascuno degli avvisi di accertamento Mod.750 n.5252000212 anno 1992 e n.5252000213 anno 1993 non condonati.

Sono compensate le spese di giudizio fra le parti.

Sassari 29 Aprile 2005