



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI AVELLINO

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

- MARENGHI ENZO MARIA Presidente
- TRIMONTI GIUSEPPE Relatore
- SICURANZA ANTONIO Giudice
- 
- 
- 
- 



ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 242/2016 depositato il 10/02/2016

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030502752/2015 IRES-ALTRO 2012
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030502752/2015 IVA-ALTRO 2012
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030502752/2015 IRAP 2012

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**

DE LUCA CARNI SRL  
VIA VARIANTE SNC 83036 MIRABELLA ECLANO AV

**difeso da:**

CASTELLANO VINCENZO  
VIA FONTANA ANGELICA 1 83031 ARIANO IRPINO AV

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 242/2016

UDIENZA DEL

13/05/2016 ore 12:00

N°

1427/16

PRONUNCIATA IL  
13 MAG. 2016

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

16 SET 2016

Il Segretario

Il Segretario della Sezione  
Sig.ra Stefania CUCCINIELLO

## FATTO E SVOLGIMENTO DEL RAPPORTO CONTENZIOSO

Con ricorso notificato il 13/01/2016, la società DE LUCA CARNI SRL proponeva opposizione avverso l'avviso di accertamento n. TFK030502752/2015 per IVA, IRES ed IRAP, con riferimento all'anno di imposta 2012.

L'avviso di accertamento trovava fondamento nel Processo verbale di constatazione n. 639 notificato in data 03/06/2015 con i seguenti rilievi:

- 1) indebita deduzione di costi relativi alle spese di manutenzione riparazione, per un totale di € 12.221,53 a fronte di quelli spettanti pari a € 3.928,78;
- 2) duplicazione della deduzione dei costi relativi all'acquisto di beni suini vivi indicando una deduzione, non spettante, pari a € 11.667,42;
- 3) deduzione per intero della fattura n. 33 del 21/12/2012, con imponibile di € 6.000,00, IVA alq 21%, relativa a "spese pubblicitarie per la stagione sportiva 2012/2013";
- 4) contabilizzazione e deduzione, nell'anno 2012, della perdita su crediti di € 20.942,59 non deducibile;
- 5) Il controllo della contabilità della società verificata avrebbe evidenziato numerose incongruenze rendendo la stessa inattendibile.

Per tali motivi l'Agenzia Delle Entrate ha proceduto alla ricostruzione indiretta dei ricavi della società al fine di determinare il reddito mediante il metodo induttivo ai sensi degli artt. 39, comma 1, lett.d) e 41 bis del DPR n. 600/73.

La ricorrente avverso l'avviso di accertamento ha eccepito:

Nullità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 39 del DPR n. 600/73;

Assenza di contraddittorio preventivo;

Nel merito: infondatezza delle contestazioni indicate nell'atto - l'errata valutazione dei costi e ricavi della merce acquistata e venduta.

Per tali motivi, la ricorrente chiedeva l'annullamento dell'atto impugnato.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva in giudizio con memorie difensive depositate il 25.03.2016, con cui ribadiva la correttezza dell'accertamento e la legittimità del proprio operato e, in conseguenza, chiedeva il rigetto del ricorso.

La causa veniva discussa alla pubblica udienza del 13.05.2016 e, sulle conclusioni rassegnate dalle parti, veniva trattenuta in decisione.

## MOTIVAZIONE

Il ricorso è fondato in parte e, pertanto, può essere parzialmente accolto.

Preliminarmente, con riguardo alle eccezioni circa l'inapplicabilità delle disposizioni in materia di accertamento induttivo, si osserva quanto segue.

Il reddito di impresa della persone fisiche e delle società commerciali, in deroga al criterio dell'accertamento analitico, può essere determinato in **via induttiva**, in altre parole **extracontabilmente** – ai sensi e per gli effetti dell'articolo 39 comma 1 lett. d) e comma 2.

L'**accertamento analitico induttivo** è regolato dall'articolo 39 comma 1 lett. d). In particolare la lettera d), prevede che, qualora l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicanti nella dichiarazione o nei suoi allegati, risulti dalle ispezioni o verifiche compiute nei confronti del contribuente, e da dati e notizie raccolte dell'ufficio mediante l'esercizio dei suoi poteri ai sensi dell'articolo 32 del DPR n. 600/1973, è **prevista la possibilità per l'amministrazione di desumere l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti.**

Sovente l'Ufficio fonda l'**accertamento analitico induttivo** su **dati medi di settore** (percentuali di ricarico medio, prezzi medi di settore ecc.), orbene in base all'orientamento giurisprudenziale consolidato della Suprema Corte i **dati medi di settore** si qualificano come **semplici elementi indiziari non in grado di supportare da soli un accertamento induttivo**; secondo i Supremi Giudici, lo **scostamento dalle medie di settore non può qualificarsi meccanicamente ed autonomamente quale presunzione semplice** dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c. Detto disallineamento sarà, invece, utile se supportato da altri elementi critici a "**costruire**" la motivazione dell'accusa.

A conferma di quanto specificato appare importante analizzare la Sentenza della Corte di Cassazione 15.10.2008, n. 25200, secondo la quale "le percentuali di ricarico elaborate dall'Amministrazione non costituiscono, di per sé, un fatto noto da cui si possa dedurre il "fatto ignoto" costituito dal reddito dell'impresa, con prova contraria a carico del contribuente. E', infatti, necessario che le percentuali di ricarico siano ancorate a specifiche circostanze che possono far presumere l'omessa dichiarazione di corrispettivi."

Si può quindi affermare che, in presenza di una contabilità attendibile, la possibilità per l'Ufficio di emettere un avviso di accertamento induttivo è sottoposta, secondo l'orientamento consolidato dei Supremi Giudici, a condizioni molto precise e rigorose. Infatti la Suprema Corte, con le sentenze n. 12956 e 13915 del 2009 ha statuito che "*...alla luce del principio enunciato dalla giurisprudenza di questa Corte secondo cui la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento*

*analitico - induttivo del reddito d'impresa, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d), qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza e del comune buon senso. In tali casi è, pertanto, consentito all'ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici - purché gravi, precise e concordanti -, maggiori ricavi o minori costi, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente (cfr. ex multis Cass. nr. 6337/02, 1711/07, 26130/07).*

Inoltre secondo la Corte di Cassazione, da ultima si veda **Cass. 7.2.2013, n. 2890**, la pretesa erariale determinata a seguito di accertamento analitico induttivo è da considerarsi legittima **purché la determinazione della percentuale di ricarico sia coerente con la natura e le caratteristiche dei beni venduti.**

Nel caso di specie, l'amministrazione ha proceduto all'accertamento in presenza di dichiarazioni, da cui risulta che l'attività, in maniera continuativa, risulta essere antieconomica, con elevati volumi di affari e redditi di impresa non congrui.

Tanto induce a ritenere che, sotto il profilo della legittimità, l'atto debba essere ritenuto valido ed il giudice di merito è tenuto a verificare la scelta dell'Amministrazione alla luce dei canoni di coerenza logica e congruità.

Per quanto concerne l'eccezione di nullità per mancanza di contraddittorio preventivo, si rileva che nel caso di specie è intervenuta preventiva verifica da parte di agenti accertatori e, in tal caso, la ricorrente aveva la possibilità di comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che l'ufficio impositore è tenuto a valutare, secondo le disposizioni di cui all'art. 12 della L. n. 212/2000.

Non risulta dagli atti che la società ricorrente si sia avvalsa di tale strumento.

Anzi, va precisato che l'instaurazione preventiva del contraddittorio non è previsto come fatto obbligatorio, tranne che per un limitato numero di ipotesi, quali ad esempio in caso di violazione di disposizioni antielusive, quello sintetico del reddito delle persone fisiche, quelli che si basano su accertamenti bancari o studi di settore.

Alla luce delle considerazioni innanzi esposte, le eccezioni innanzi indicate non possono essere accolte.

**NEL MERITO** si osserva:

**-sul primo rilievo** con cui l'Ufficio contesta l'**indebita deduzione di costi relativi alle spese di manutenzione e riparazioni**, per un totale di € 12.221,53, ritenendo che tale deduzione spetterebbe per un importo di € 3.928,78, la ricorrente eccepisce che trattandosi

di spese di manutenzione e riparazione i costi riguardano anche le quote degli esercizi dal 2009.

A tal proposito, va evidenziato che l'Ufficio a tal fine a tenuto in considerazione l'art. 102, comma 6 del TUIR 917/86, secondo cui i costi indicati sono deducibili nel limite del 5% delle immobilizzazioni materiali. Sicché, ritenuto che nell'anno in questione l'ammontare complessivo delle immobilizzazioni sono pari ad € 78.575,76, l'importo da potere portare in detrazione sarebbe di € 3.928,78.

Ciò posto, va sottolineato che nessuna contestazione è mossa in ordine alla regolarità dei costi portati in fatture e, pertanto, va analizzato il contenuto delle disposizioni applicabili al caso di specie.

L'art. 102, comma 6 del TUIR 17/86 prevede che, per le spese di manutenzione e riparazioni deducibili entro il limite del 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili, stabilisce che l'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi.

A tal proposito va dato atto che l'amministrazione finanziaria, con dichiarazione contenuta nella memoria difensiva del 25.03.2016, ha aderito all'eccezione ed prestato acquiescenza.

Pertanto, tale doglianza va accolta.

- sul secondo rilievo con cui l'Ufficio contesta duplicazione della deduzione dei costi relativi all'acquisto di beni suini vivi indicando una deduzione, non spettante, pari a € 11.667,42, la ricorrente non muove alcuna eccezione ritenendo che effettivamente è incorsa in errore di contabilizzazione.

**-sulle spese di pubblicità, va osservato:**

Nessuna contestazione è stata mossa in ordine alla natura del costo portato in detrazione. L'Amministrazione finanziaria ha contestato, invece, che trattandosi di pubblicità svolta in due distinte annualità, nel caso di specie andrebbe applicato il principio della competenza e, pertanto, l'importo di € 6.000,00 andava portato in detrazione per metà nell'anno di imposta in questione.

Ciò premesso, sebbene non esista alcuna disposizione legge che obblighi a redigere un contratto di sponsorizzazione o di pubblicità, il contratto stipulato nella forma di scrittura privata può essere assunto ad elemento di prova in presenza di taluni elementi e, comunque, assume elemento indiziario che cede solo di fronte ad elementi di prova contraria.

Nel caso di specie, la ricorrente ha depositato copia del contratto di pubblicità con indicazione di tutti gli elementi necessari, che fanno assurgere la scrittura privata ad elemento di prova.

Nel citato contratto è espressamente previsto che tutte le spese di pubblicità dovessero essere versate entro l'anno 2012 e cioè dal 01/7/2012 al 31/12/2012. Tale convenzione chiarisce che i costi, per il principio della competenza vanno indicati e portati in detrazione nella contabilità relativa all'anno 2012, come correttamente ha fatto la ricorrente.

Va, appunto, sottolineato che in presenza di un contratto di tale natura, l'onere probatorio della inesistenza della spesa, della sua non inerenza o anche della diversa competenza incombe sull'Amministrazione finanziaria (Cass. Sent. N. 18710/2005).

Pertanto, in presenza di contratto intervenuto tra le parti, di fattura regolarmente emessa e di documenti comprovanti l'avvenuto versamento delle somme indicate in fattura, le doglianze della ricorrente in tal senso possono essere accolte.

**-sul rilievo n. 4 con cui l'ufficio contesta la contabilizzazione e deduzione, nell'anno 2012, della perdita su crediti di € 20.942,59 non deducibile ai sensi dell'art. 109 del TUIR, la ricorrente evidenzia che sarebbe stato inserito il credito su fatture emesse in favore di Roberto Giosuè, in quanto per mero errore materiale gli importi riferiti alle fatture n. 155/2009 - 177/2009 - 201/2009 e 221/2009, venivano riportate in contabilità come incassate nell'anno 2009, mentre veniva esperita azione giudiziaria per il recupero coattivo dell'intero importo di € 16.500,00, oltre le spese accessorie.**

La ricorrente sostiene che le registrazioni contabili avevano solo "natura numeraria" e non hanno influenzato la contabilità dell'anno 2009 e, quindi, non avrebbero causato danni all'Erario.

L'amministrazione contesta tale conclusione, ritenendo che la società ha imputato in conto economico la perdita di un credito non più iscritto in bilancio e, pertanto, l'importo iscritto a titolo di perdita su crediti di € 20.942,59 sarebbe la somma indicata in atto di precetto, comprensiva dell'importo contenuto in fatture (€ 16.500,00) oltre interessi ed accessori.

A tal riguardo l'Ufficio ritiene che tali importi non potevano essere portati in detrazione, "semmai poteva essere dedotto solo l'importo di € 16.500,00 e non anche gli interessi e spese legali.

Ciò posto, va evidenziato che da una lettura della documentazione depositata in atti, è evincibile che le prospettazioni della ricorrente, non contestate neppure nel contenuto dall'ufficio, risultano fondate e questa Commissione ritiene di accogliere in parte le controdeduzioni dell'Agenzia, ed in assenza di danno all'Erario, al fine di consentire la deduzione delle perdite alla società ritenendo che tutte le formalità indicate per una corretta prospettazione in bilancio possano essere considerate non obbligatorie, risultando evidente l'errore dalla documentazione contabile prodotta.

Sicchè, le doglianze della ricorrente possono essere accolte in parte e riconosciute le deduzioni delle perdite per € 16.500,00.

-Sulla omessa contabilizzazione dei ricavi, si osserva che l'amministrazione ha proceduto alla ricostruzione dei ricavi mediante rilevazione degli acquisti di animali vivi per la vendita o macellazione, risultanti da fatture indicate in contabilità.

In particolare, gli agenti hanno constatato che risultano inseriti in contabilità i seguenti capi per i quali non vi è fatturazione di vendita: n. 33 suini, n. 9 bovini e n. 17 agnelli.

Su detti animali l'Ufficio ha ricostruito i ricavi mediante ricarichi sul costo di acquisto.

La ricorrente eccepisce che vi è stato un evidente errore in contabilità, in quanto nella stessa sarebbe avvenuta una duplicazione di registrazione delle fatture in questione; in particolare: 1) la fattura n. 426 del 09/06/2012 relativa all'acquisto di n. 7 capi bovini sarebbe stata registrata due volte al n. 338/2012 ed al n. 406/2012 – inoltre, vi sarebbe un errore nel PVC di costatazione, in quanto non sarebbero riportate le fatture di vendita n. 990 e 1323 del 2012 di n. 1 bovino ciascuna; 2) la fattura n. 751 del 31.8.2012 relativa all'acquisto degli ovini sarebbe registrata per due volte e, quindi vi sarebbe duplicato; secondo la ricorrente tanto avrebbe indotto gli agenti verificatori in errore di valutazione; 3) per quanto riguarda i 33 capi di suini rilevati in PVC l'amministrazione avrebbe commesso un errore di rilevazione in quanto detti capi sarebbero stati inseriti tra i capi ceduti ed in contabilità sarebbero state indicate le relative fatture di vendita.

Per tali motivi la ricorrente chiede l'annullamento dell'accertamento con riguardo ai maggiori ricavi accertati.

La Commissione osserva: con riferimento alla prima contestazione va rilevato che da una analisi della documentazione contabile risulta che effettivamente è stata registrata la fattura di acquisto n. 426 di n. 7 bovini sotto i numeri n. 338/2012 ed al n. 406/2012 e, pertanto, può ritenersi che trattasi di errore materiale di registrazione; così come risultano emesse fatture di vendita di n. 2 bovini con fatture n. 990 e 1323 del 2012, inserite regolarmente in registro corrispettivi, di cui non vi è traccia nel PVC. Tanto induce a ritenere che l'eccezione sia fondata.

Con riguardo ai capi di ovino contestati non convince l'eccezione prospettata dalla ricorrente, secondo cui vi sarebbe un duplicato di registrazione della fattura n.751, atteso che la stessa porta un numero diverso di capi acquistati. Tanto induce a ritenere piuttosto che vi sia un errore di indicazione del numero di fattura emessa e, in assenza di una prova convincente in ordine a tale eccezione, si ritiene che tale doglianza non possa essere accolta.

Di diverso avviso è questa Commissione in ordine al rilievo mosso con riguardo ai capi di suini, risultando dalla contabilità che nel PVC non sono state riportate le fatture di vendita dei 33 capi ritenuti non indicati tra quelli venduti, e, pertanto, si ritiene che l'eccezione possa essere accolta.

Il parziale accoglimento della domanda induce questo giudice a compensare interamente le spese tra le parti.

### PER QUESTI MOTIVI

**La Commissione, definitivamente pronunciando sulla domanda, accoglie parzialmente il ricorso e, per l'effetto, annulla parzialmente l'atto impugnato nella parti come di seguito indicato.**

**Dichiara:**

- a) deducibili i costi relativi alle spese di manutenzione e riparazione;
  - b) deducibili per intero i costi di pubblicità;
  - c) deducibile la perdita su crediti nella misura di € 16.500,00;
  - d) annulla i maggiori ricavi accertati nella parte riferita ai capi bovini e suini e conferma l'accertamento in ordine ai capi ovini;
- onera l'amministrazione finanziaria, per quanto di ragione, di rideterminare i maggiori ricavi accertati.

**Compensa interamente le spese tra le parti.**

Così deciso in Avellino il 13 maggio 2016

Il Relatore  
Avv. Giuseppe Trimonti



Il Presidente  
Prof. Avv. Enzo Maria Marengi