

**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI

NAPOLI - SEZIONE N° 32

riunita con l'intervento dei Signori:

VILLANOVA FAUSTO presidente

BARBARA ANTONINO

D'ANDRIA GIUSEPPE relatore

ha emesso la seguente

SENTENZA

N°376/32/01 DEL 07/12/2001 DEPOSITATA IL 14/01/2002
sull'appello P.G.Appelli 7970/00 depositato il 06/11/2000
- avverso la sentenza N. 426/01/99
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di AVELLINO
da

UFFICIO DELLE ENTRATE DI ARIANO IRPINO

Controparti:

PUOPOLO RAFFAELE
residente a ARIANO IRPINO (AV)
in CARDITO !

Difeso da: **CASTELLANO RAG.VINCENZO**
residente a ARIANO IRPINO (AV)
in VIA FONTANA ANGELICA N.1

Presente appello incidentale proposto da:

PUOPOLO RAFFAELE

Atti impugnati:

AVV. DI ACCERT. n.4861003306 - IRPEF + ILOR, 94
AVV. DI ACCERT. n.4861003392 - IRPEF + ILOR, 95

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con avvisi di accertamento n. 4861003306 e 4861003392, notificati il 18 ed il 16 ottobre 1997, l'Ufficio Distrettuale II. DD. di Ariano Irpino, sulla scorta di proprio processo verbale di constatazione del 20.6.97, la cui copia era già in possesso del contribuente e al cui contenuto si riportava integralmente, rettificava i redditi di impresa dichiarati per gli anni 1994 e 1995 dal sig. Puopolo Raffaele, esercente attività di discoteca. Per l'anno 1994 l'Ufficio elevava il reddito di impresa del Puopolo da L. 25.805.000 dichiarato a L. 403.593.000, determinando maggiori imposte dovute in L. 173.101.000 per IRPEF, L. 61.202.000 per ILOR e L. 4.940.000 per contributo SSN, oltre sanzioni ed interessi. Per l'anno 1995 l'Ufficio elevava il reddito di impresa da L. 4.178.000 dichiarato a L. 213.466.000, determinando maggiori imposte dovute in L. 86.875.000 per IRPEF, nulla per ILOR e L. 6.100.000 per contributo SSN, oltre sanzioni ed interessi.

Il maggior reddito d'impresa era determinato nel modo seguente:
Anno 1994

1 - mancata contabilizzazione e dichiarazione di ricavi per L. 357.813.000, calcolati dividendo le quantità dei prodotti acquistati per la quantità media di prodotto contenuta in ciascuna consumazione, sottraendo dal numero di consumazioni ottenuto (77.646) le consumazioni incluse nei biglietti di ingresso venduti (26.393) e considerando la differenza (n. 51.253) come "seconde consumazioni". Tali "seconde consumazioni" venivano quindi suddivise in funzione del prezzo di ciascuna con la stessa percentuale di composizione delle consumazioni incluse nei biglietti di ingresso. Moltiplicando il numero di consumazioni di ciascun gruppo per il prezzo unitario e, sommando i risultati, otteneva il valore totale delle seconde consumazioni, da cui andavano detratti i corrispettivi contabilizzati di L. 6.482.000, giungendo, così, ai ricavi non contabilizzati e non dichiarati.

2 - recupero a tassazione di rimanenze iniziali per L. 19.849.300, trattandosi di materiali da costruzioni e non di beni da destinare alla produzione.

3 - recupero a tassazione di L. 126.000 per duplicazione della registrazione di versamento UTIF.

Anno 1995

1 - mancata contabilizzazione e dichiarazione di ricavi per L. 166.007.000, calcolati dividendo le quantità dei prodotti acquistati per la quantità media di prodotto contenuta in ciascuna consumazione, sottraendo quindi dal numero di consumazioni ottenuto (47.059) le consumazioni incluse nei biglietti di ingresso venduti (18.560) e considerando la differenza (n. 28.499) come "seconde consumazioni". Tali "seconde consumazioni" venivano quindi suddivise in funzione del prezzo di ciascuna con la stessa percentuale di composizione delle consumazioni incluse nei biglietti di ingresso. Moltiplicando il numero di consumazioni di ciascun gruppo per il prezzo unitario e, sommando i risultati, si otteneva il valore totale delle seconde consumazioni, da cui andavano detratti i corrispettivi contabilizzati di L. 3.400.000, giungendo, così, ai ricavi non contabilizzati e non dichiarati.

2 - recupero a tassazione di rimanenze iniziali per L. 380.000, trattandosi di acquisto di un non meglio specificato "bodster".

3 - recupero a tassazione di L. 42.901.000 per mancato riconoscimento di minusvalenze verificatesi in occasione della cessione dei beni aziendali ammortizzabili.

Agli accertamenti si opponeva il Puopolo con separati tempestivi ricorsi, sostenendo l'illegittimità delle "presunzioni a catena" e dell'applicazione del metodo induttivo di

accertamento pur in presenza di contabilità regolarmente tenuta; l'incetezza dei rilievi dell'Ufficio; l'illegittimità della mancata convocazione del contribuente per il contraddittorio; l'arbitrario ricorso ai criteri di accertamento prescritti dalla C.M. n. 15762/93 per ristoranti trattorie e pizzerie e non alla n. 199/E/97 relativa alle attività di discoteche, sale da ballo, nights clubs e simili; l'erroneità dei conteggi dell'Ufficio per quanto riguarda la quantità di materie prime occorrenti per le singole consumazioni e l'esattezza di propri minuscoli conteggi, suffragati da una perizia contabile e da una perizia tecnica, con conseguente inesistenza di ricavi non dichiarati; la legittimità di riportare tra le rimanenze iniziali 1994 i materiali di consumo acquistati nell'anno precedente e non utilizzati; la legittimità di riportare tra le rimanenze iniziali 1995 i materiali di ricambio per fari elettrici (bodster) acquistati nell'anno precedente e non utilizzati; la legittimità delle minusvalenze rilevate nel 1995, essendo stato correttamente attribuito il valore contabile ai beni passati al consumo personale all'atto della cessazione dell'attività ev, a quelli venduti, il valore scaturito dalla negoziazione tra le parti.

Si costituiva l'Ufficio IIDD. di Ariano Irpino, affermando che il contraddittorio con il Puopolo era stato correttamente instaurato durante le operazioni di verifica; che la ricostruzione dei ricavi non contabilizzati e non dichiarati era stata effettuata non avendo il Puopolo fornito il listino dei prezzi praticati o, in alternativa, i quantitativi ed i prezzi dei prodotti serviti; che non era stato violato il principio di non dedurre presunzioni da altre presunzioni e che sussistevano i presupposti per l'accertamento induttivo, poiché i risultati della verifica effettuata dimostravano l'inattendibilità complessiva delle scritture contabili; che i conteggi effettuati dai verificatori erano corretti; che corrette erano le riprese a tassazione di rimanenze di beni non destinati alla produzione sia per l'anno 1994 che 1995, della duplicazione di costi per L. 126.000 rilevata nel 1994; della minusvalenza di L. 42.901.000 contabilizzata nel 1995.

Il 16.3.98 il rag. Vincenzo Castellano, difensore del Puopolo, presentava nota spese per L. 8.880.000, oltre IVA e C.P.

Il 12.7.98 la C.T.P. di Avellino, sezione prima, riuniva i ricorsi e affidava consulenza tecnica ai dottori Mario Paolo Pellicano e Maria Paola Graziani, ricercatori presso l'Istituto di Scienze dell'Alimentazione di Avellino del CNR.

La relazione di consulenza, depositata il 13.1.99, evidenziava le difficoltà dell'indagine e si soffermava essenzialmente sulla natura dei consumi tipici delle discoteche in genere e di quella del Puopolo in particolare. Il Puopolo, con memorie del 3.2.99, ne contestava la nullità per carenza di contraddittorio e ne evidenziava l'irrilevanza.

I giudici di primo grado, con l'impugnata sentenza n. 426/O1/99, depositata il 13.9.1999, respingevano l'eccezione di nullità, ma riconoscevano che "la consulenza non raggiunge a pieno lo scopo prefissato", avendo definito "sotto l'aspetto sociologico, il comportamento dell'avventore tipo" ma non riuscendo a quantificare "le consumazioni successive alla prima". Ritenevano, tuttavia, che esistessero molteplici indizi di errore operati dai verbalizzanti: le consumazioni comprese nel prezzo del biglietto erano considerate sempre uniche, cosa non vera, specie in occasione di party; il presunto consumo di tazze di caffè era eccessivo, tenuto conto che la discoteca era sprovvista della relativa macchina; eccessivo appariva il numero di consumazioni ricavabili dalle confezioni "postmix", sia in relazione a quanto accertato nella consulenza di parte del Puopolo che in quella d'ufficio; differenza rilevante si riscontrava anche nel consumo di birra; i liquori non sempre venivano utilizzati per singole consumazioni, ma spesso per creare i c.d. "long drink". Pertanto,

pur riconoscendo la parzialità della consulenza presentata dal Puopolo e che lo stesso si era dimostrato poco disponibile alla collaborazione con i verbalizzanti, concludevano per la mancanza di elementi certi e, per il principio "in dubio pro reo", accoglievano il ricorso, compensando le spese e ponendo le spese della consulenza d'ufficio per un milione a carico di ciascuna delle parti.

Con l'appello in discussione, notificato a mani proprie del sig. Puopolo il 30.10.2000 (lunedì), l'Ufficio Delle Entrate di Ariano Irpino, eccepisce che il principio "in dubio pro reo" è applicabile solo in campo penale; che sono stati valutati in modo inesatto i presupposti di legge e gli elementi sui quali si fonda l'accertamento, che non è stata tenuta in alcuna considerazione la dettagliata ricostruzione dei costi e dei ricavi effettuata dall'Ufficio; che non vi è contraddittorietà tra la regolare tenuta della contabilità ed i rilievi mossi, in quanto l'attività di verifica è finalizzata proprio ad accertare che non vi siano significativi scostamenti tra situazione contabile e situazione reale; che la prova presuntiva non implica un legame di assoluta necessità causale, ma solo una connessione possibile e verosimile di accadimenti; che il contribuente non ha fornito alcuna prova a sostegno delle sue affermazioni; che è valida la motivazione dell'accertamento "per relationem" con il verbale di constatazione già a conoscenza del contribuente. Chiede pertanto la conferma del maggior reddito accertato con vittoria di spese e diritti.

Con appello incidentale depositato il 20 dicembre 2000, il Puopolo, rappresentato ed assistito dal rag. Vincenzo Castellano, sostiene che l'appello dell'Ufficio è inammissibile essendo stato notificato a mani proprie del Puopolo, anziché al procuratore costituito. E' inammissibile, inoltre, poiché non contiene censure volte a contestare le ragioni sulle quali si fonda la decisione dei primi giudici. Ritiene, poi, che l'Ufficio abbia rinunciato alle motivazioni poste a base degli avvisi di accertamento e, nel merito, ripropone le stesse argomentazioni svolte in primo grado. Chiede quindi dichiararsi la nullità della notifica dell'appello; l'inammissibilità dello stesso per mancanza di motivi specifici contro la sentenza impugnata; la nullità degli avvisi di rettifica perché fondati su presunzioni soggettive ed illegittime; la nullità degli avvisi di rettifica per l'illegittimo ricorso a metodi induttivi; l'annullamento delle pene pecuniarie irrogate. Con memoria illustrativa del 7.11.2001, infine, il Puopolo, al fine di confermare la nullità della notifica dell'appello principale, richiama la sentenza della -Cass. sez. 5, n. 5924 del 27.9.2000.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Le questioni preliminari sollevate dal Puopolo sono infondate. Invero la notifica dell'atto di appello effettuata a mani proprie della parte e non al suo difensore è specificamente prevista dall'art. 17 del D.L.vo 546/92 e, come ricordato dalla Cassazione, sez. 5, con sentenza n. 9104 del 5.7.2001, la norma speciale prevale sulla norma codicistica di cui all'art. 170 c.p.c. L'appello dell'Ufficio, inoltre, non è privo di motivazione in quanto contesta il mancato approfondito esame del merito e i principi a cui la sentenza è ispirata, riportandosi al contenuto degli accertamenti, di cui chiede la conferma.

Anche le varie eccezioni di diritto sollevate da entrambe le parti non hanno pregio trattandosi di semplici enunciazioni di principio, suffragate dal deposito di voluminose raccolte di giurisprudenza e dottrina, senza specifico riferimento al caso in esame. Passando al merito, per quanto riguarda il maggior reddito accertato in relazione ai presunti corrispettivi per seconde consumazioni non registrati e non dichiarati, bisogna riconoscere preliminarmente che è realistico e concettualmente corretto risalire al numero di consumazioni fornite alla clientela deducendolo dalle quantità di prodotti acquistati e ricostruire, quindi, con criteri ampiamente prudenziali, i corrispettivi

realizzati. A ciò non osta la tenuta di una contabilità formalmente corretta la cui attendibilità è appunto oggetto di verifica.

A ragione, quindi, i primi giudici hanno superato l'obiezione del Puopolo di non potersi ricorrere a presunzioni e criteri induttivi in presenza di contabilità regolarmente tenuta ed hanno proceduto all'esame del merito.

In tale analisi, al di là del richiamo a discutibili principi, giuridici, hanno ritenuto erroneo considerare corrispondente in ogni caso ad un'unica consumazione quanto compreso nel prezzo del biglietto di ingresso, specie in occasione di party, nonché le modalità di determinazione del numero di consumazioni ricavabili da alcuni prodotti (caffé, postmix, birra, liquori) a volte usati unitamente ad altri, giungendo alla conclusione che il procedimento seguito dall'Ufficio non fosse attendibile nel suo complesso e che, di conseguenza, gli accertamenti dovessero essere annullati.

Sotto tale profilo la sentenza impugnata non merita censura. Quanto alla prima osservazione, poiché il numero di seconde consumazioni è stato accertato dall'Ufficio detraendo dal totale delle consumazioni presunte il numero delle prime consumazioni, è evidente che se quest'ultime hanno assorbito una maggiore quantità di prodotti acquistati, il numero di seconde consumazioni viene necessariamente a diminuire.

Anche l'utilizzo di prodotti non per la preparazione di singole consumazioni ma come complemento di altre, l'esistenza di sfridi, le maggiori quantità necessarie nelle singole preparazioni, sono ipotesi che hanno trovato conferma nella sentenza impugnata in relazione a specifici prodotti e rendono inattendibili i calcoli dell'Ufficio.

Un errore concettuale, inoltre, inficia la validità degli accertamenti ed ha portato a quei risultati reddituali che l'appellato definisce "fantasmagorici".

Dopo aver calcolato il numero delle presunte seconde consumazioni, l'Ufficio attribuisce ad esse non un prezzo fisso o un prezzo variabile in funzione della natura delle stesse (birra, long drik, caffè, ecc.), ma, in base a calcoli percentuali, un prezzo uguale a quello del costo della consumazione incluso nel prezzo del biglietto di ingresso. Cosicché, ad esempio, il prezzo della stessa birra è pari a L. 2.975 quando il biglietto costa L. 5.000, mentre raggiunge le L. 24.012 quando il costo del biglietto è di L. 50.000. In realtà, potrebbe essere vero esattamente il contrario, ossia che prezzi di ingresso più alti consentono di accedere a più consumazioni, mentre con prezzi più bassi si è tenuti a pagare le consumazioni aggiuntive.

Quanto alle altre voci dell'accertamento, bisogna rilevare che i giudici di primo grado, non pronunciandosi su di esse e annullando in toto l'atto impositivo, le hanno considerate assorbite nella voce principale e le hanno comunque respinte.

In proposito si osserva che il recupero a tassazione di rimanenze iniziali solo perché relative a beni non destinati alla produzione (L. 19.849.300 di materiali da costruzione per il 1994 e L. 380.000 di materiale elettrico per il 1995) non è giustificato, rappresentando, al più, un errore di imputazione di conti.

Relativamente al recupero a tassazione di costi 1994 per L. 126.000 a causa di duplicazione, si ritiene che la cifra sia irrilevante sia ai fini reddituali che delle imposte evase.

In relazione, infine, alla minusvalenza 1995 di L. 42.901.000 consanguinea alla cessione di beni ammortizzabili, si osserva che l'Ufficio non ha fornito nessun elemento di prova della non idoneità dei beni a formare oggetto di autonoma compravendita e della falsità dei prezzi fatturati.

Sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese.

P.Q.M.

Respinge l'appello dell'Ufficio e l'appello incidentale del contribuente.
Spese compensate.

Napoli, 7 dicembre 2001

IL RELATORE
(dott. rag. Giuseppe D'Andria)

IL PRESIDENTE