

Giornata di studio

PROVA PRATICA

23 Maggio 2017

Dott.ssa Marilisa Pogliese

ON.LE COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI XXX

- Ricorso -

La società XXXXXX, con sede legale in XXXXXXXXXXXX, C.F.:XXXXXXXXXXXX, in persona del legale rappresentante XXXXXXXXXXXXXXXX, rappresentata e difesa anche disgiuntamente, giusta procura a margine del presente atto, dai dottori commercialisti Antonio Pogliese (C.F.: PGLNTN44H14C351D), Annunziata Anfuso (C.F.: NFSNNZ67C49C351F), Maria Elisabetta Pogliese (C.F: PGLMLS70S61C351S), nonché dall'avvocato Giacomo Casale (C.F: CSLGCM75D15C351D), ed elett.te domiciliata presso lo Studio Pogliese con sede in Catania, via Cesare Beccaria n. 14, Fax: 095/507420, PEC: antonio.pogliese@pec.odcec.ct.it

RICORRE

contro l'Agenzia delle Entrate – **Direzione Provinciale di XXXXXX (Ufficio Controlli)**, in persona del suo direttore *pro tempore*

PER L'ANNULLAMENTO

dell'avviso di accertamento n. XXXXXXXX (**doc.1**) notificato in data XXXXX (ricorso tempestivo in virtù della presentazione istanza Mod. Ipea) e relativo ad Ires, Irap ed Iva per l'anno d'imposta **2011**, giacché integralmente illegittimo ed infondato per le motivazioni che di seguito si rappresentano.

PREMESSA SULL'ATTO IMPUGNATO

L'avviso di accertamento impugnato trae origine da una verifica condotta dalla Guardia di Finanza (Nucleo Polizia Tributaria di XXXXXX) e conclusasi con il Processo Verbale di Constatazione notificato il XXXX.

Secondo l'Ufficio accertatore, dall'esame della documentazione contabile sarebbero emerse diverse anomalie ed irregolarità tali da comportare «*l'inattendibilità delle scritture contabili che legittima il ricorso all'**accertamento induttivo**, ai sensi dell'art. 39, c.2 del DPR 29/09/1973, n. 600 e dell'art. 55 c.2 del DPR 633/72*» (pag. 4 dell'accertamento).

L'Ufficio, cioè, ha ritenuto di poter legittimamente applicare il metodo accertativo c.d. "induttivo puro" previsto **dal comma 2** dell'art. 39 del DPR n. 600/1973, una disposizione che consente – **in casi eccezionali** ed in deroga alla disciplina ordinaria ("in deroga alle disposizioni del comma precedente....") – di **ricostruire induttivamente il reddito d'impresa sulla base di presunzioni anche super semplici**.

L'Ufficio si è pertanto avvalso delle presunzioni derivanti dall'acritica applicazione **dello studio di settore**, accertando in tal modo **maggiori ricavi per complessivi Euro 215.157** (ai fini Ires, Irap ed Iva).

Ma non è tutto: evidentemente non ancora pago, ha altresì proceduto:

Finanche all'immotivato **disconoscimento integrale della perdita d'esercizio dichiarata dalla parte in Euro 310.108** (rigo RN2 del Modello Unico 2012, **doc.2**);

Al disconoscimento della **variazione in diminuzione** di Euro 85.190 che la società ha operato in dichiarazione per sterilizzare (come doveroso) la rilevanza fiscale della voce "imposte anticipate" portata a conto economico.

Ne è conseguito l'accertamento delle seguenti maggiori imposte: maggiore Ires di Euro 84.405, maggiore Irap di Euro 2.067, maggiore Iva di Euro 39.933; sanzioni irrogate per complessivi Euro 126.826,43.

Successivamente la società ha presentato all'Ufficio il c.d. modello IPEA (**doc.3**) con il quale ha richiesto l'utilizzo delle perdite pregresse per complessivi Euro 542.565.

L'Ufficio ha pertanto provveduto a ridimensionare il proprio accertamento (**doc.4**) rideterminandolo in autotutela l'IRES da Euro 85.405 ad Euro 17.081. Anche la sanzioni risultano indi diminuite in Euro 59.300,50.

Seppure ridimensionato nel suo quantum (a seguito del riconoscimento delle perdite pregresse) l'accertamento rimane comunque illegittimo ed infondato per le motivazioni che di seguito si rappresentano.

DIRITTO

I. ILLEGITTIMITA' DEL RICORSO AL METODO DI ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO DI CUI ALL'ART. 39, COMMA 2 DEL DPR 600/73

Preliminarmente occorre contestarsi il ricorso alla metodologia di accertamento c.d. "induttivo puro" ex art. **39, comma 2** del DPR 600/73, sì come applicata dall'Ufficio accertatore.

Ai sensi di siffatta disposizione, come noto, l'Ufficio è legittimato a pervenire ad una **ricostruzione induttiva** del reddito d'impresa, "*avvalendosi di dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, ovvero sulla base di semplici **presunzioni anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza**, con facoltà di prescindere dalle risultanze della tenuta documentazione amministrativo-contabile*".

Una siffatta modalità di accertamento – in virtù delle **risultanze certamente approssimative e pressoché arbitrarie** cui perviene in termini di reddito presunto - risulta **applicabile soltanto in casi eccezionali ed in espressa "deroga alle disposizione del comma precedente"** (comma1) che come noto disciplina l'accertamento c.d. "analitico" ed "analitico-induttivo".

L'eccezionalità di una tale metodologia accertativa risulta esser stata recepita più volte dalla stessa Giurisprudenza di legittimità.

Sul punto, ad esempio, si confronti Cass. 17.12.2004 n. 23480 secondo la quale "*in tema di rettifica della dichiarazione del contribuente per redditi d'impresa occorre distinguere:*

- le **irregolarità della contabilità**, meno gravi, contemplate dal primo comma dell'art. 39 D.P.R. n. 600 del 1973 - a fronte delle quali l'amministrazione può procedere a rettifica analitica, utilizzando gli stessi dati forniti dal contribuente, ovvero dimostrando, anche per presunzioni (purché munite dei requisiti di cui all'art. 2729 cod. civ.), l'inesattezza od incompletezza di una o più poste emergenti dalle scritture medesime - dalle ipotesi di **maggiore gravità**, previste dal secondo comma della medesima norma, che evidenziano **un'inattendibilità globale** delle scritture ed autorizzano l'amministrazione a prescindere da esse ed a procedere in via induttiva, avvalendosi anche di semplici indizi sforniti dei requisiti necessari per costituire prova presuntiva (Cass., trib., 21 giugno 2002 n. 9097)".

Al fine di poter procedere con metodologia "induttiva pura", in espressa deroga alla modalità ordinaria, appare pertanto necessario che sussistano **determinati presupposti** previsti dal medesimo comma 2, tipicamente la insussistenza della dichiarazione (perché omessa) o l'omessa tenuta delle scritture contabili.

A tali presupposti viene poi equiparata l'ipotesi in cui "le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione **sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse** per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica" (lett. d, del comma 2 dell'art. 39).

In buona sostanza, indi, al fine di un giudizio di preventiva legittimità dell'atto impugnato occorre indagare se le anomalie evidenziate dall'Ufficio risultino davvero "così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture" contabili.

Vediamo allora quali sarebbero, **secondo l'Ufficio**, tali “*numerose irregolarità*” che risulterebbero idonee ad un giudizio di “*complessiva inattendibilità*” della contabilità. Alle pagine 3 e 4 del proprio accertamento l'Ufficio lamenta:

a) asserite **violazioni nella tenuta della contabilità** (Irregolare tenuta del libro inventari, irregolare numerazione progressiva per i registri Iva delle vendite ed Iva vendite Intra, stampa del libro giornale e di altre scritture obbligatorie contestualmente all'accesso dei verificatori).

b) una **condotta gestionale che definisce “antieconomica”**.

I suddetti elementi, secondo l'Ufficio, legittimerebbero il ricorso all'accertamento “**induttivo puro**” ex art. 39, comma 2.

Sul punto occorre replicarsi quanto segue.

Come risulta dallo stesso verbale della Guardia di Finanza (cfr. pag. 5 – 8, **doc.5**) in sede di accesso i verbalizzanti hanno richiesto una **mole ingente di documentazione contabile** che la parte ha **puntualmente esibito**.

Non risultavano al momento dell'accesso stampati il solo libro giornale ed i registri Iva vendite che tuttavia, risultando certamente presenti ed aggiornati nei sistemi informatici aziendali, **venivano immediatamente stampati ed esibiti** (sia pur con l'errore del software gestionale che ha errato nella numerazione progressiva del registro Iva).

Soltanto il **libro inventari**, pertanto, veniva **esibito con qualche tempo di ritardo**, avendo tuttavia la società **chiarito fin da subito** la necessità di ricostruirlo “*per ragioni legate alle procedure informatiche della società*”. Da tale affermazione, invero, i verificatori traggono la conclusione – per la verità **per nulla consequenziale e/o dimostrata** e che pertanto si contesta – che la società avesse “*omessa l'istituzione all'atto dell'avvio delle verifica*” del libro inventari.

Ciò posto, invero, **non si ritiene che le superiori irregolarità, seppur effettivamente sussistenti, risultino talmente “gravi, numerose e ripetute da rendere INATTENDIBILI NEL LORO COMPLESSO LE SCRITTURE”** contabili.

Di tale giudizio così grave e severo, per la verità, sembrano **non essere convinti neppure gli stessi verificatori** i quali suggeriscono infatti l'applicazione dello studio di settore, e cioè l'applicazione di una metodologia **analitico-induttivo ex comma 1** dell'art. 39, **giustificato dal DIVERSO PRESUPPOSTO di una gestione apparentemente antieconomica.**

Del resto, come anche rilevato dagli stessi a pag. 10 del PVC, **è “la mancata esibizione”** del libro inventari che potrebbe tutt'al più legittimare il ricorso all'accertamento induttivo, **non anche certamente la sua tardiva presentazione.**

E ciò in quanto **la veridicità** delle indicazioni contenute nel libro inventari, pur se presentato tardivamente, può essere **agevolmente riscontrata e confermata** sulla base di altra documentazione contabile (**tipicamente fatture passive e attive**) già puntualmente esibita.

Per quanto sopra, indi, **la contabilità della ricorrente, sia pur non formalmente ineccepibile, non può certamente definirsi “complessivamente inattendibile”** sì **da giustificare un accertamento induttivo puro.**

Il ricorso alla metodologia induttiva pura **appare pertanto illegittimo** e del resto **neppure sostenibile da parte dei verificatori.**

II. ILLEGITTIMITA' DELL'ATTO QUALE CONSEGUENZA DEL MANCATO CONTRADDITTORIO PREVENTIVO AI FINI DELLO STUDIO DI SETTORE

Ricondotto correttamente l'accertamento impugnato **nell'ambito del comma 1** dell'art. 39 del DPR 600 (**come del resto operato dai verificatori**), deve pertanto configurarsi come un **comune accertamento "analitico-induttivo"** basato sulle risultanze degli studi di settore e legittimato (come del resto asserito dalla stessa Guardia di Finanza) sulla asserita e presunta "*gestione antieconomica*" dell'attività e **non certamente sulle irregolarità prettamente formali** della contabilità riscontrate.

Ciò posto, invero, occorre eccepire l'illegittimità dell'atto non avendo Ufficio **attivato il contraddittorio preventivo che risulta necessario ed obbligatorio ai fini dell'accertamento basato unicamente sugli studi di settore.**

Come ormai definitivamente chiarito dalle **Sezioni Unite** della Corte di Cassazione (sent. nn. 26635, 26636, 26637, 26638 del 18.12.2009) le risultanze di maggiori ricavi conseguenti all'applicazione del meccanismo degli studi di settore, costituiscono tecnicamente delle **"presunzioni semplici"** *la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standards in sé considerati*".

Trattasi quindi di **mere presunzioni semplici e relative**, che necessitano cioè di una attività probatoria **ulteriore ed integrativa** da parte dell'Amministrazione Finanziaria, **non** essendo il meccanismo in questione di per sé autonomamente **idoneo e sufficiente** ad assolvere *l'onus probandi* di maggior reddito che, come noto, grava in capo all'Ufficio in quanto attore sostanziale nell'ambito del processo tributario.

Le risultanze dello studio di settore, dunque, non possono comportare un'inversione dell'onere della prova traslandolo dall'Ufficio al contribuente; tale conclusione, ormai pacifica in dottrina e giurisprudenza è stata perfino recepita **dalla stessa Amministrazione Finanziaria (cfr. Circolari n. 5/2008 e 19/2010).**

Del resto, occorre sottolineare come **nessuna logica presuntiva potrebbe indurre il contribuente a dichiarare i propri ricavi** (o comunque il proprio reddito) **in misura superiore a quella effettivamente realizzata**. Una tale pretesa, dai connotati sicuramente vessatori, sarebbe fuori da ogni logica di equità e buon senso, oltre che palesemente contraria al principio di effettiva capacità contributiva costituzionalmente garantito dall'art. 53 Cost.

Inoltre, occorre tenere a mente come la metodologia di accertamento basata sugli studi di settore rimane comunque **una metodologia analitica** (*rectius* analitico-induttiva ex art. 39, comma 1 lett. d, DPR 600/1973), ossia basata sulle risultanze della contabilità; **un eventuale atto impositivo, quindi, non può ritenersi legittimamente emesso qualora fondato *sic et simpliciter* sulle risultanze degli studi di settore, senza per lo meno un minimo riscontro contabile, documentale e/o fattuale.**

Gli studi di settore, del resto, per loro stessa natura non possono tenere conto di determinati **fatti e situazioni contingenti**, quali ad esempio la congiuntura economica, le inefficienze del contribuente, il peso della concorrenza, l'esatta ubicazione dei locali, le concrete modalità di svolgimento dell'attività, etc....

In definitiva, indi, i maggiori ricavi conseguenti da un'acritica applicazione degli studi **non possono costituire automaticamente presupposto e causa dell'accertamento presuntivo**, potendo solo rappresentare **l'effetto finale di un procedimento accertativo**, pena la nullità dell'atto impositivo emesso.

In particolare le ricordate Sezioni Unite, a cui ha aderito la successiva giurisprudenza di legittimità, hanno stabilito **l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo** tra Ufficio e Contribuente, quale elemento imprescindibile del predetto "procedimento accertativo", pena **l'illegittimità derivata** del **successivo avviso di accertamento** adottato in sua assenza.

Sul punto si confronti da ultimo la **sentenza Cass. sez. Tributaria n. 9359 dell'8 maggio 2015**, la quale testualmente: “*Sempre secondo quanto affermato dalla giurisprudenza di questa Corte, la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente **in esito al CONTRADDITTORIO DA ATTIVARE OBBLIGATORIAMENTE, PENA LA NULLITÀ DELL'ACCERTAMENTO**, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese” (Sul punto cfr. anche Cass. n. 16602/2015, 4166/2013)”.*

Per quanto sopra, indi, l'avviso di accertamento impugnato risulta illegittimo.

III. ILLEGITTIMITA' DELL'ATTO QUALE CONSEGUENZA DELLA MANCATA ALLEGAZIONE DEL PROSPETTO DEGLI STUDI DI SETTORE

L'avviso di accertamento impugnato risulta altresì illegittimo per violazione del comma 1 dell'art. 12 dello Statuto del Contribuente (Legge n. 212/2000).

Ai sensi della disposizione citata, “*Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'[articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241](#), concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. **Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama**”.*

In buona sostanza, indi, il rinvio della motivazione ad altri atti è legittimo **soltanto se l'atto richiamato viene allegato**.

Ciò posto, invero, l'Ufficio si richiama soltanto labilmente al prospetto degli studi di settore **non curandosi di allegarlo**.

Sul punto la Corte di Cassazione (Cass. n. 27055/2014) è intervenuta **confermando l'illegittimità di siffatto** *modus operandi* e statuendo testualmente «*Tale premessa dell'atto impositivo non consente evidentemente di verificare le concrete modalità di applicazione dei criteri fondati sul predetto studio di settore, tanto è che la motivazione dell'avviso prosegue specificando che "Nel prospetto allegato, che costituisce parte integrante del presente atto, sono riportati i dati contabili ed extracontabili utilizzati per la determinazione dei ricavi presunti per l'esito del calcolo, effettuato con il prodotto GERICO, con la determinazione dei gruppi omogenei ai quali risulta attribuita l'attività da lei esercitata..."* (cfr. avviso di accertamento, riportato a pag. 3 ricorso).

Incontestata, pertanto, la omessa allegazione del documento all'avviso notificato alla contribuente, ne segue la invalidità dell'atto impositivo, in quanto dotato di motivazione non autosufficiente, rivestendo il "prospetto" carattere integrativo essenziale della indicazione dei presupposti di fatto e diritto a fondamento della pretesa tributaria».

IV. NEL MERITO. SI CONTESTA CHE LA SOCIETA' ABBIA OPERATO IN MANIERA "ANTIECONOMICA"

Venendo al merito, va poi contestata con fermezza l'argomentazione dell'Ufficio secondo la quale la società avrebbe operato in maniera "antieconomica" e tale *modus operandi* «*integra elementi indiziari connotati dai requisiti di gravità, precisione e concordanza, che legittimano l'accertamento analitico-induttivo ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) del DPR 600/1973*» (pag. 4 dell'avviso di accertamento).

Preliminarmente si evidenzia la contraddittorietà di tale affermazione con quanto asserito un attimo prima dallo stesso Ufficio, e cioè che da tale (apparente) incongruenza «*si rileva l'inattendibilità delle scritture contabili che legittima il ricorso all'accertamento induttivo, ai sensi dell'art. 39, comma 2 del DPR 29/09/1973, n. 600...*».

In buona sostanza non è dato comprendere se l'Ufficio – sulla base di tale asserita (ma comunque denegata) antieconomicità – abbia inteso adottare il metodo accertativo del comma 1 (analitico-induttivo) o del comma 2 (induttivo puro).

Nel merito occorre evidenziare come le asserite “incongruenze” nella gestione economica rilevate dai verificatori e dall'Ufficio risultano **agevolmente spiegabili** e non giustificano pertanto alcun accertamento induttivo o analitico che sia.

Viene rimproverato alla società di aver provveduto alla vendita con “*basse percentuali di ricarico, e in taluni casi, [...] al di sotto del costo di produzione*”, in particolare nei confronti **delle società XXXXXXXXXXXX e XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX**.

La società avrebbe indi “*disapplicato i listini approvati e depositati presso la Camera di Commercio*” conducendo in tal modo una “*sostanziale gestione antieconomica*”.

Tale affermazioni vanno contestate con pronta e pertinente replica.

La società produce XXXX, destinati prevalentemente XXXXXXXXXXXXXXXX; la tipologia stessa del prodotto impone una vendita che, passando attraverso **le gare d'appalto**, si scontra immediatamente con la concorrenza e con lunghe procedure d'acquisto.

I bacini di utenza sono quello della XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX; viene pertanto indetta una gara per l'approvvigionamento di tutti gli XXXXXXXX appartenenti al XXXXXXX.

Ciascun contratto derivante dall'eventuale aggiudicazione del prodotto offerto, durerà **tre anni più uno di proroga**.

Ciò comporta, in estrema sintesi, che qualora l'offerente/concorrente non riesca ad aggiudicarsi il prodotto offerto in gara, per i successivi quattro anni **rimarrà fuori dal mercato** ed il prodotto rimarrà invenduto.

Da ciò consegue che la sussistenza stessa dell'azienda appare strettamente correlata ad una **politica di aggressività sul fronte dei prezzi offerti**; un'Azienda giovane e dinamica come quella della ricorrente ha cioè necessità di inserirsi nel mercato garantendosi – anche con margini risicati - la vittoria di bandi la cui esclusione comporterebbe di fatto il congelamento della produzione.

Sul punto, peraltro, non può certamente biasimarsi la scelta della società di **avvalersi sovente di rivenditori**, scelta dettata:

- dalla possibilità di poter usufruire della loro **organizzazione commerciale** nella promozione del prodotto (*marketing*) e nell'assistenza al cliente (*customer care*);
- dalla mancanza di risorse finanziarie proprie (scoperture bancarie o mutui) che riescano a sopperire ai **lunghi tempi di attesa per il recupero dei crediti tipici della sanità, specie quella pubblica**.

Del resto, dall'analisi delle perdite di esercizio delle annualità 2010, 2011 e 2012 (cfr. foglio n. 58 del PVC) emerge come la perdita del 2012 (Euro 111.686) si sia **grandemente ridimensionata** rispetto a quella del biennio precedente (Euro 345.728 per il 2011 ed Euro 250.740 per il 2010).

Venendo all'esame puntuale di quello che i verbalizzanti definiscono “caso emblematico” ovvero la vendita del XXXXX nei confronti della cliente “XXXXXX” il cui prezzo risulterebbe “*di gran lunga inferiore a quelli proposti ad altri clienti*” può replicarsi agevolmente quanto segue.

Non si tratta per nulla di un “caso emblematico” in quanto le vendite del XXXX nei confronti della società “XXXXXXXXXXXX” appaiono **del tutto marginali ed irrilevanti** sia in termini di numero di pezzi venduti, sia come importanza di prodotto rispetto al fatturato complessivo. In ogni caso sussistono valide ragioni per le quali il prodotto sia stato venduto al prezzo apparentemente basso rilevato dai verificatori. Vediamo meglio.

Come si evince dal prospetto allegato (**doc.6**) che rappresenta **l’elenco di tutte le forniture di tale XXXX**, lo stesso è stato commercializzato dal 2008 al 2011. A maggior conforto possono allegarsi anche i relativi documenti di trasporto ivi indicati (**doc.7**).

Emerge che nel triennio 2008-2010 ne sono stati venduti **centinaia di pezzi** al prezzo di Euro 400 alla società XXXXX ed Euro 516 alla xxxxxx; si rinvengono, inoltre, singole campionature gratuite a taluni soggetti al fine di far conoscere il prodotto.

La XXXX quale rivenditore, forniva i XXX in questione alla XXXXX che, come spesso succede, in prossimità della scadenza di contratto con il fornitore, richiedeva uno sconto da applicare per il periodo di proroga del contratto ed in attesa che la nuova gara fosse espletata. La XXXXXXX, a sua volta, al fine di non ridurre i propri margini di guadagno, chiedeva a XXXXXXX di poter usufruire di uno sconto che avrebbe poi “girato” alla XXXX.

Ad un certo punto, XXXXXXX decise di “scavalcare” il proprio rivenditore XXXX e fornì direttamente al AAAAAA; da qui il maggior prezzo di vendita spuntato con la XXXX (516 Euro, contro 400 Euro alla XXXXX). In sostanza la differenza di Euro 116 era il margine del rivenditore XXXXX.

Del resto si tratta di **gare pubbliche** con XXXXXXXX, e pertanto la trasparenza di tali prezzi non appare dubitabile.

Sul punto occorre precisare che il prezzo riportato nel listino ufficiale (Euro 645,00) si intendeva quale “**prezzo massimo da non superare**” e non come prezzo minimo da applicare in tutti i casi ed a tutti i clienti; era, quindi, suscettibile di ribasso laddove la vendita lo imponeva.

In buona sostanza, indi, dall’ allegato prospetto vendite – che ha preso in esame l’intero periodo di produzione e commercializzazione - emerge che sono stati **complessivamente prodotti** n. XXXXX del codice XXXXXXXX. Di questi:

- n. 328 pz sono stati venduti al rivenditore XXXXXXXX al prezzo unitario di € 400,00
- n. 3 pz sono stati ceduti come **campioni gratuiti** alla XXXXXX (rif. XXX del XXXX), alla XXXX (rif. XXXX del XXXXX) e a XXXXXXX (rif. XXXX XXX del XXXXXXXX)
- **appena 15 pz** (su un totale di 346 pz) **sono stati venduti a XXXXXX al prezzo unitario di € 180,00.**

Sul punto si osserva che:

- E’ normale che le aziende produttrici promuovano i propri prodotti con singoli e limitati campioni gratuiti presso clienti
- I pezzi limitati forniti al cliente XXXXXXX al prezzo unitario (scontatissimo) di Euro 180, infatti, sono di **numero limitatissimo (appena 15 pezzi)** e si riferiscono ad **articoli di fine produzione**, vecchie giacenze delle forniture i cui bandi erano ormai scaduti. Si noti, infatti, come nel 2011 **non sussistano altri clienti** per tal prodotto e che successivamente a tale annualità il dispositivo **non è più stato fabbricato**. Si trattava, cioè, di scorte di magazzino vendute al di fuori di gare pubbliche.

Non vi è pertanto nulla di anomalo o incongruente nel *pricing* del suddetto Kit che, peraltro, rappresenta **soltanto una parte minimale** del fatturato della società; le argomentazioni dei verificatori e dell'Ufficio in ordine alla asserita "antieconomicità" della gestione della ricorrente **appaiono pertanto francamente infondate e strumentali** e non sussistono i presupposti per alcun accertamento analitico-induttivo o induttivo puro.

IV. IN ORDINE ALL'ULTERIORE RILIEVO AGGIUNTO DALL'UFFICIO

L'Agenzia delle Entrate, evidentemente non ancora paga dei maggiori ricavi (Euro 215.157) accertati sulla base dell'applicazione acritica delle risultanze dello studio di settore, scavalcando lo stesso operato dei verbalizzanti, ha ritenuto dover calcare la mano con una **contestazione ulteriore** che lascia francamente basiti per la sua irrazionalità ed arbitrarietà.

Sol perché la società ha riportato in dichiarazione una perdita civilistica di Euro 315.680 (cfr. rigo RF5), inferiore rispetto a quella effettiva indicata in bilancio (Euro 345.728), l'Ufficio ha inteso **integralmente disconoscere ed azzerare la perdita fiscale indicata dalla società per Euro 310.108 (rigo RN2).**

A ciò, peraltro, si è perfino aggiunto il **disconoscimento** della variazione in diminuzione di **Euro 85.190** che la società ha apportato in dichiarazione al fine di sterilizzare fiscalmente l'imputazione a ricavo delle imposte anticipate.

Complessivamente, indi, l'Ufficio – sostanzialmente **sulla base di nulla** (dal punto di vista analitico i verificatori non hanno rinvenuto alcunché) - ha ritenuto di poter accertare un maggior reddito imponibile **di complessivi Euro 610.455** (!!!!), di cui Euro 215.157 dallo studio di settore, Euro 310.108 dal disconoscimento della perdita fiscale d'esercizio ed Euro 85.190 dal disconoscimento della variazione in diminuzione.

Una metodologia accertativa francamente assurda ed inverosimile, che ha comportato conseguenze francamente paradossali.

Si chiede infatti **se risulti lecito o anche solo verosimile** che l'Ufficio – dopo aver accertato induttivamente maggiori ricavi per oltre 200.000 Euro – proceda ulteriormente ad **azzerare integralmente** e **senza alcuna valida motivazione una perdita dichiarata di Euro 310.000** sull'unico presupposto che la società contribuente ha effettivamente errato nel riportare nella dichiarazione dei redditi un dato del proprio bilancio.

Peraltro, si badi bene, **l'errore** commesso dalla società risulta esclusivamente **IN FAVORE DEL FISCO** in quanto è stata indicata in dichiarazione al rigo RF5 una perdita civilistica di Euro 315.680 che risultava inferiore rispetto a quella del bilancio civilistico (345.728).

E si badi bene che siffatto errore **non ha alcuna attinenza** con la lagnata "*inattendibilità dell'intero impianto contabile*" in quanto non riguarda minimamente la contabilità, sibbene è avvenuto in fase di trasposizione di un dato contabile nella dichiarazione dei redditi (in ossequio al principio di derivazione).

Insomma un **banale errore di copiatura** di un mero dato contabile **dal bilancio alla dichiarazione** che ha visto il fisco **quale unico soggetto avvantaggiato**.

Anche il rilievo che ha recuperato l'intera variazione in diminuzione delle imposte anticipate per Euro 85.190 appare del tutto infondato ed illogico.

La società, infatti, come anche ammesso dall'Ufficio (cfr. pag. 6) ha portato in conto economico imposte anticipate per Euro 72.167; per neutralizzare fiscalmente tale provento positivo la società ha operato una variazione in diminuzione in dichiarazione di Euro 85.190. Tale importo, invero, differisce dai 72.167, ma l'Ufficio avrebbe potuto recuperare la differenza di Euro 13.023 ma non certamente l'intero importo della variazione!

V. SULL’AFFIDAMENTO ANTICIPATO DELL’INTERO CARICO ALL’ESATTORIA

Che l’accertamento risulti oggettivamente squilibrato lo si evince del resto dal fatto che l’Ufficio ha precisato che *“a causa del fondato pericolo per il positivo esito della riscossione si procederà ai sensi dell’art. 29 c.1, lett. c) del D.L. 78/2010 all’affidamento anticipato delle relative somme Agente della Riscossione”*.

In sostanza, in espressa deroga alle ordinarie regole sulla iscrizione frazionata del tributo in pendenza di ricorso, il carico passerà integralmente all’esattoria comprensivo di sanzioni ed interessi.

Tale procedura è prevista tuttavia in casi particolari che richiedono una specifica motivazione puntuale e non invece generica ed apparente come quella fornita dall’Ufficio.

Per quanto sopra esposto e per quant’altro si fa riserva di eccepire e dedurre

VOGLIA

Codesta On.le Commissione Tributaria ritenere e dichiarare l’integrale infondatezza dell’avviso di accertamento impugnato e, conseguentemente, dichiararlo nullo, annullarlo, ovvero con qualsiasi altra formula renderlo inefficace, e non dovuta somma alcuna a nessun titolo. Con vittoria di spese, competenze ed onorari.

Contributo Unificato

Ai fini dell’applicazione del contributo unificato si dichiara che la presente controversia presenta un valore di Euro 59.081, collocandosi pertanto nello scaglione compreso tra Euro 25.000 ed Euro 75.000; pertanto in sede di iscrizione a ruolo verrà documentata l’esazione di un **contributo di Euro 250**.

Si allega in copia:

Avviso di accertamento impugnato;

Estratto dichiarazione Unico 2012;

Modello IPEA;

Accertamento dopo Modello IPEA;

Stralcio PVC;

Elenco vendite XXXXXX;

Documenti di trasporto.