



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI ROMA

SEZIONE 10

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	BERNARDO	CORRADO	Presidente
<input type="checkbox"/>	PENNACCHIA	AMBROGIO	Relatore
<input type="checkbox"/>	FLAMINI	LUIGI MARIA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 5256/14
depositato il 08/10/2014

- avverso la sentenza n. 2094/28/14 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di
ROMA
contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 2

proposto dai signori:

difeso da:

difeso da:

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO IRES-ALTRO 2007
AVVISO DI ACCERTAMENTO IVA-ALTRO 2007
AVVISO DI ACCERTAMENTO IRAP 2007
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TK5030501861/2011 IRES-ALTRO 2006
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TK5030501861/2011 IVA-ALTRO 2006
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TK5030501861/2011 IRAP 2006

SEZIONE

N° 10

REG.GENERALE

N° 5256/14

UDIENZA DEL

27/05/2015 ore 11:00

SENTENZA

N° 3773/10/15

PRONUNCIATA IL:

27-5-15


DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

30-6-15

Il Segretario

www.commercialistatelematico.com

SUCCINTA ESPOSIZIONE DEI FATTI RILEVANTI DELLA CAUSA

La ricorrente , esercente l'attività di commercio al dettaglio di biancheria, residente in Roma, ha impugnato gli avvisi di accertamento n TK5030501861/2011 e n TK5030501870/11, notificati in data 1 Dicembre 2011, per gli anni 2006 e 2007 mediante i quali l'Ufficio, previo contraddittorio, rilevato che l'ammontare dei redditi dichiarati sul modello Unico è inferiore a quello derivante dall'applicazione degli studi di settore, di cui all'art. 62 sexies D.L. 331 del 30/8/93 conv. con modificazioni in L.427/93, ha determinato oltre che agli studi di settore, anche ai sensi dell'art. 39, comma 1, del dpr 600/73 e 54 del dpr 633/72 un maggior reddito ed in conseguenza ha accertato maggiori imposte ai fini IRES, IVA ed IRAP.

Il contribuente, nell'articolato ricorso, censura l'atto impositivo per diversi profili: illegittimità dello strumento operativo di cui al D.M del 30/9/99 di approvazione dello studio di settore; infondatezza nel merito dell'accertamento impugnato.

L'ufficio con la costituzione in giudizio ribadisce la legittimità del proprio operato in linea con il risultato dello studio e fa presente che il contribuente in sede di contraddittorio stragiudiziale non aveva fornito prove adeguate a giustificare lo scostamento rilevato tra i ricavi dichiarati e ricavi accertati indicendo l'ufficio ad emettere l'avviso di accertamento.

La Commissione Tributaria Provinciale adita con la sentenza n 2094/28/14 ha respinto il ricorso e condannata la società al pagamento delle spese di lite.

Propone appello la Soc. contribuente insistendo sui motivi già svolti e censurando la sentenza di primo grado per essersi appiattita sulla tesi dell'Ufficio e non avendo preso in considerazione le circostanze e le argomentazioni del ricorrente esposte sin dalla fase del contraddittorio; chiede, pertanto, la riforma della sentenza impugnata con l'accoglimento dell'appello in ordine alla disapplicazione del decreto ministeriale di approvazione dello studio di settore ed in ultimo con memorie eccepisce il difetto di violazione riferito agli avvisi di accertamento originariamente impugnati e consistenti nell'eccesso di potere per essere stati firmati da soggetti non legittimati.

L'ufficio si è costituito in giudizio con analitiche osservazioni e insiste nel rigetto del gravame replicando in ordine all'eccesso di potere.

La vertenza è venuta in decisione in data 27 Maggio 2015, previa discussione in pubblica udienza.

RAGIONI GIURIDICHE DELLA DECISIONE

Questo collegio esamina in via pregiudiziale, perché assorbente nel merito, l'eccezione del contribuente sulla nullità dell'atto impugnato per carenza dei poteri di firma del direttore, rappresentante dell'Ufficio, poiché non risulta nell'elenco dei dirigenti delle Entrate.

Orbene è opportuno richiamare la recente sentenza della Corte Costituzionale n 37 del 25=02/2015, depositata il 17/3/2015 e pubblicata nella Gazzetta ufficiale n 12 del 25/3/2015 che ha dichiarato illegittimi i ripetuti conferimenti di incarichi dirigenziali ai funzionari senza indire concorsi regolari come previsto dalla carta Costituzionale in riferimento agli artt. N 3, 51 e 97 e dalle varie leggi ordinarie in materia.

Le norme dichiarate illegittime dalla citata sentenza riguardano:

l'art. 8, comma 24 del D.L. n 16 del 2/3/2012;

l'art. 1, comma 14, del D.L. n 150 del 30/12/2013;

l'art. 1, comma 8, del D.L. n 192 del 31/12/2014.

www.commercialistatelematico.com



In conseguenza, secondo la parte, sono decaduti dagli incarichi dirigenziali tutti coloro che erano stati nominati in base alle predette leggi dichiarate incostituzionali e tutti gli atti relativi da essi firmati come nel caso che ci occupa sono causa di nullità assoluta dello stesso atto impositivo.

Questo collegio prima di esaminare il merito della dedotta eccezione osserva che vi sono alcune questioni pregiudiziali da esaminare e che consistono sulla irretroattività della dedotta incostituzionalità e sull'onere probatorio, che incombe sul contribuente, non conoscendo questa Commissione l'elenco dei funzionari decaduti, di provare che l'atto impugnato è stato sottoscritto da funzionari decaduti. Sulla prima questione la Corte di Cassazione nella sentenza n 2221 del 2011 ha avuto modo di osservare che una norma ordinaria, non può incidere su di una norma portante un principio generale costituzionale, come quella della certezza del diritto, poiché in tal caso, deve essere espressamente esplicitata dal legislatore ed è ritenuta legittima " a condizione che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si ponga in contrasto con altri valori o interessi costituzionalmente protetti. Nel caso specifico dunque, oltre alla irretroattività della sentenza vige la carenza di prova da parte del contribuente il quale non esibito il testo dell'ordinanza n 5451 del Consiglio di Stato e, pertanto, non dovendo questa Commissione svolgere un compito esplorativo per la conoscenza dei nominativi è venuto a mancare, come era suo onere, l'onere probatorio da parte chi vuole coltivare l'eccezione.

Tanto premesso nel merito della questione la Corte Costituzionale ha ribadito il principio in forza del quale alle funzioni dirigenziali degli enti pubblici si può accedere solo con la procedura concorsuale ed in conseguenza si deve stabilire quale sia la sorte degli atti emessi, in data antecedente alla sentenza, dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate illegittimamente nominati.

Orbene si deve rilevare che nel campo tributario non opera la figura del funzionario di fatto e, quindi, in un primo momento il vizio di nomina si andrebbe a ripercuotere sugli atti con la conseguente nullità degli stessi, ma, stando alla portata degli effetti della sentenza di illegittimità, è opportuno dedurre che in base al consolidato principio secondo cui la dichiarazione di incostituzionalità di una disposizione legislativa si estende ai rapporti futuri e non a quelli pendenti, anche in forza dell'indicato principio di irretroattività della norma.

Del resto è opportuno precisare che la Corte di Cassazione in diverse sentenze si è attestata in campo tributario al filone interpretativo dianzi indicato e come si può evincere dal tenore delle sentenze n 8248/2006; 4283/2010; 1346/2012; 11458/2012; 17044/2013; 14942/2013; 220/14 e 18758/2014.

Conseguenzialmente esaminando la sentenza n 37/2015 della Corte Costituzionale e dalla lettura della stessa al punto 4/2 della motivazione si afferma che " **la funzionalità delle Agenzie non è condizionata dalla validità degli incarichi dirigenziali previsti dalle disposizioni censurate e quanto sottolineato induce a ritenere che la decisione ha effetti solo per il futuro mentre, per gli atti già emessi, la validità è fuori discussione e**, pertanto, si deve concludere che gli atti impositivi sono legittimi e valida è da ritenere la volontà impositiva dell'Ufficio anche in virtù degli artt. 53 e 97 della Costituzione.

Da quanto premesso le eccezioni sollevate nelle memorie dal contribuente non hanno pregio giuridico e devono essere disattese.

Nel merito della vicenda l'appello del contribuente è infondato e va, pertanto, respinto.

Come è giurisprudenza della Suprema Corte a Sezioni Unite (Cass. 55.UU.18 Dicembre 2009 nn 26635, 26636, 26637 e 26638) 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. In tale sede quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli " standars " o la specifica realtà dell'attività economica

nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standars" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli "standars" al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso alle presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto, l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "standars", dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante, il rituale rinvio, ed il giudice può valutare, nel quadro normativo la mancata risposta all'invito. (Cass. Sez U, sentenza n 26635 del 18/12/2009.

Secondo la Suprema Corte quindi verificare l'applicabilità degli "standars" al caso concreto da dimostrarsi dall'ente impositore, mentre il contribuente deve dimostrare, con ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standars" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo considerato.

Nel caso in specie l'Ufficio non ha fatto un automatico riferimento ai risultati di Gerico e ha sottolineato l'antieconomicità dell'azienda e quindi di fronte ad una attività in netto contrasto con la logica aziendale, ha emesso un accertamento basato sull'esame dei dati contabili e dalle risultanze degli studi ed il contribuente, dal canto suo, anche in corso di causa, non ha dimostrato l'insussistenza dei maggiori ricavi dal momento che spetta al contribuente l'onere della prova e dimostrare con idonea documentazione e giustificazioni razionali, dando anche prova dell'antieconomicità dell'attività, la specifica realtà dell'attività economica nel periodo considerato.

Nel caso in specie il contribuente si è limitato a reiterare i motivi consistenti nella generica enunciazione della natura, delle caratteristiche degli studi di settore, senza alcun riferimento concreto a fatti e circostanze che giustificassero il fatto che i ricavi dichiarati erano quelli effettivamente dichiarati e si è limitato ad una serie di circostanze, quali quelle dei prestiti bancari, che peraltro non hanno avuto riscontro neanche nei dati dichiarati nel modello unico.

In tale situazione questo collegio ha motivo di discostarsi da quanto deciso dai giudici di prime cure ed in conseguenza, a totale conferma della sentenza impugnata, l'appello del contribuente va respinto con contestuale declaratoria di legittimità dell'avviso di accertamento.

Le spese seguono la soccombenza e vanno liquidate come in dispositivo.

www.commercialistatelematico.com

P Q M

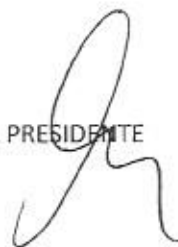
Respinge l'appello. Spese euro 1.000,00.

Così deciso in Roma il 27 Maggio 2015.

IL RELATORE



IL PRESIDENTE



3