



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di REGGIO CALABRIA Sezione 1, riunita in udienza il 27/01/2023 alle ore 11:00 con la seguente composizione collegiale:

MOLLACE FRANCESCO, Presidente

CREAZZO GIUSEPPE, Relatore

SPEZIALE PAOLO, Giudice

in data 27/01/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1855/2021 depositato il 30/09/2021

proposto da

Loft Srl - 02800340800

Difeso da

Domenico Dario Borgese - BRGDNC71C12G288U

Angela Calabro' - CLBNGL76D42C351E

ed elettivamente domiciliato presso domenico.d.borgese@coapalmi.legalmail.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Reggio Calabria - Via Plutino N 4 89100 Reggio Di Calabria RC

elettivamente domiciliato presso dp.reggiocalabria@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TD7030101583.2020 IRES-ALTRO 2015

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TD7030101583.2020 IVA-ALTRO 2015

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TD7030101583.2020 IRAP 2015

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto ritualmente notificato alle controparti e depositato in data 30.9.2021, la s.r.l. Loft (rappr. leg. Foti Gioacchino) proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento descritto in epigrafe, emesso dall'Agenzia delle Entrate di Reggio Calabria, riguardante IRES, IRAP e IVA per l'anno 2015, per un valore di causa di € 6.827,00.

Parte ricorrente lamenta in primo luogo la carenza di motivazione dell'atto impositivo, che ha accertato maggior reddito di impresa avendo applicato una percentuale di ricarico superiore a quella effettivamente applicata, senza adeguatamente motivare le ragioni che hanno determinato detta scelta, deducendo al proposito che le vendite riguardavano merce di campionario soggetta ad usura e conseguente deprezzamento. Lamenta poi la violazione del contraddittorio, che assume non adeguatamente instaurato. Nonché la mancata allegazione degli atti richiamati dal provvedimento. Eccepisce poi il difetto di delega in capo al funzionario che ha sottoscritto l'avviso impugnato. Eccepisce altresì la decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento per essere stato emesso, l'atto impugnato, successivamente alla data del 31.12.2020, in violazione di quanto previsto dall'art 157 del DL 34/2020 ("decreto rilancio").

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate, che chiede il rigetto del ricorso perché infondato.

Parte resistente premette, in fatto, quanto segue: "Risulta che la società ha indicato un valore di esistenze iniziali di merce pari ad € 11.831,00, ha acquistato nel 2015 merce per € 43.341,00 ed alla fine dell'anno ha esposto un valore di rimanenze finali pari ad € 20.328,00. La società nel 2015 ha avuto dunque disponibilità di merce per € 34.844,00. Dal conto economico esibito si rileva un'imputazione di merci nel conto vendita di soli € 30.290,00. Nella considerazione che le fatture di acquisto e quelle di vendita non sono state esibite, l'ufficio applica la percentuale di ricarico del 23% al costo del venduto pari ad € 34.844,00, determinata sulla base del valore minimo applicato allo studio di settore relativo al commercio all'ingrosso di abbigliamento, tenendo in considerazione sia che si tratta di merce di campionario acquistata al costo ridotto del 50% sia che la società ricorrente nello studio di settore ne ha indicato l'acquisizione a titolo gratuito. L'Ufficio pertanto recupera a tassazione maggiori ricavi per € 12.568,00 derivanti dalla vendita di merce, determinati con metodo analitico-induttivo 3 nonostante dallo studio di settore presentato (con esito non congruo e non normale) emergesse uno scostamento di € 59.824,00, che l'Ufficio avrebbe potuto tenere in considerazione per la determinazione del reddito d'impresa. In ottemperanza all'obbligo sancito dall'art. 5 ter d.lgs 218/97 l'Ufficio notifica regolarmente l'invito per l'accertamento con adesione. La società integra la documentazione già richiesta con l'invito ex art. 32 dpr 600/73 ed allega una memoria difensiva con la quale contesta la percentuale di ricarico applicata, ritenendo si tratti di merce di campionario sottoposta a deterioramento. L'Ufficio, avendo valutato che le generiche contestazioni di parte non risultano supportate dal concreto riscontro contabile di una diversa percentuale di ricarico, e che non è stata fornita alcuna giustificazione all'anomalia contabile relativa al valore del costo del venduto, conferma i recuperi indicati nell'invito e notifica regolarmente l'avviso di accertamento oggi impugnato."

Riguardo ai motivi di ricorso, parte resistente controdeduce che la società contribuente non ha fornito alcun elemento contabile dal quale possa desumersi una diversa percentuale di ricarico effettivamente applicata alle vendite dei beni di campionario. Come già evidenziato in fase amministrativa – soggiunge - la suddetta merce è già acquistata a prezzi inferiori rispetto al valore di mercato, elemento che si evince dalle fatture di

acquisto esibite, pertanto a nulla rilevano le considerazioni di parte che ritiene si tratti di merce deprezzata.

Deduce che la percentuale media del ricarico ricavato dallo studio di settore "commercio all'ingrosso di abbigliamento" va da una soglia minima del 23% ad una massima del 496%, e che nella specie è stato applicato all'intero costo del venduto contabilizzato la percentuale minima del 23%.

Quanto all'eccezione di decadenza, sostiene che essa è infondata, deducendo quanto segue: "Le eccezioni sollevate in ordine alla decadenza del potere impositivo sono infondate e pretestuose alla luce dei termini per la notifica degli accertamenti introdotti in deroga ai termini ordinari di cui all'art. 43 dpr 600/73, dagli articoli 5 c. 3bis e 5-ter d.lgs. 218/97 che prevedono l'obbligatorietà dell'invito al contraddittorio. Posto che l' art. 157, primo comma, richiamato dalla difesa di parte introduce la possibilità di notificare gli avvisi di accertamento che scadono tra l'08/03/2020 ed il 31/12/2020 entro il 31/12/2021 (poi modificato al 31/01/2022): "In deroga a 9 quanto previsto dall'art. 3 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica in liquidazione, per i quali i termini di decadenza, senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 24 aprile 2020, n. 27, scadono tra l'08 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento dei tributi"; si deve precisare che la suddetta norma deve essere coordinata ed interpretata con la lettura degli artt. 5 (comma 3 bis) e 5- ter del D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997, con cui è stata introdotta l'obbligatorietà dell'invito al contraddittorio. L'art. 5-ter cit. prevede che per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020 l'Ufficio, prima di emettere tale atto impositivo, deve notificare un invito a comparire per l'avvio del procedimento di definizione dello stesso, salvo eccezioni. Si precisa che l'art. 5-ter cit. è stato inserito dall'art. 4 octies, comma 1, lett. b), D.L. 30.04.2019, n. 34 con decorrenza dal 30.06.2019 ed applicazione agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020; l'art. 5, comma 3-bis, rubricato "Avvio del procedimento", dispone che: "Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lett. b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario Dunque, in base alla suddetta normativa, laddove l'Agenzia delle Entrate inviti il contribuente al contraddittorio in un termine inferiore a 90 giorni rispetto al naturale termine di decadenza, questo stesso termine automaticamente si prorogherà di 120 giorni. 10 Pertanto, nel caso di specie in applicazione degli articoli 5 c.3bis e 5 ter D. Lgs. 218/97, avendo notificato con pec dell'01/12/2020 l'invito TD7110100805/2020 al contraddittorio per l'avvio dell'accertamento con adesione del 29/12/2020 (2 giorni al 31 dicembre 2020), il termine di decadenza per l'accertamento dell'anno 2015 automaticamente slitta al 30 aprile 2021 in deroga agli ordinari termini di cui all'art. 43 dpr 600/73 ed al termine previsto dall'art. 157 cit. che prevede la notifica degli accertamenti in scadenza tra l'08/03/2020 ed il 31/12/2020 entro il 31/12/2021. Nel caso di specie è dunque legittima la notifica dell'avviso di accertamento avvenuta regolarmente in data 02/03/2021, avendo l'ufficio regolarmente notificato l'invito per l'avvio dell'accertamento con adesione per il giorno 29/12/2020".

Parte resistente controdeduce altresì sulle altre eccezioni formulate da parte ricorrente, sostenendone la palese infondatezza.

Con successiva memoria, depositata in data 16.1.2023, parte ricorrente insisteva sulla eccezione di decadenza, sostenendo la specialità della norma di cui all'art. 157 rispetto a quella portata dall'art. 5 c. 3bis e 5 ter D. Lgs. 218/97. Deduce, in particolare, che l'avviso di accertamento è stato emesso il 02.03.2021 e notificato a mezzo pec il 02.03.2021, sostenendo che è nullo l'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2015, se l'ufficio non prova che sia stato emesso in data antecedente al 31 dicembre 2020, termine previsto dall'articolo 157 del decreto Rilancio. Menziona sentenza di merito di altra Corte di primo grado che ha accolto la tesi prospettata.

All'odierna udienza le parti concludevano come da verbale e la causa veniva mandata in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Osserva il Collegio che il ricorso è fondato e deve essere accolto.

Dirimente e preliminare rispetto all'esame del merito appare la questione relativa all'emissione dell'avviso di accertamento in data 2.3.2021, oltre il termine del 31.12.2020, data che nella specie costituiva il termine finale di decadenza.

La questione da risolvere, in diritto, è se nella specie trovi applicazione la norma di cui all'art. 5, comma 3-bis del D. Lgs. 218/97, il quale dispone che: *“Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lett. b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario”*. Norma che, secondo l'Agenzia resistente, sposta in avanti di 120 giorni il termine decadenziale ordinariamente previsto dalla legge e che, nel caso di specie, rende legittimo il suo operato, versandosi proprio in tale fattispecie ed essendo stato l'atto notificato il 2.3.2021, cioè entro il termine “supplementare” di 120 gg. Ovvero, se trovi applicazione la norma di cui all'art. 157 del D.L. n. 34/2020 (“decreto rilancio”), secondo la quale *“In deroga a quanto previsto dall'art. 3 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica in liquidazione, per i quali i termini di decadenza, senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 24 aprile 2020, n. 27, scadono tra l'08 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021”*.

Sostiene parte ricorrente che nel caso in esame, poiché il termine di decadenza era quello del 31.12.2020, rientrando la fattispecie nella previsione dell'art. 157 sopra riportato, che prevede espressamente (e distingue) l'emissione del provvedimento entro il 31.12.2020 e solo la notifica di esso entro il 31.12.2021, e poiché emerge che l'atto impositivo impugnato fu emesso successivamente al suddetto termine di decadenza, quest'ultimo deve ritenersi spirato e dunque l'avviso di accertamento deve considerarsi illegittimamente emesso.

Osserva la Corte che, a ben guardare, le norme sopra indicate potrebbero non essere dissimili nella loro portata. La norma di cui all'art. 5, comma 3-bis del D. Lgs. 218/97, che prevede il differimento di 120 giorni nel caso di convocazione per il contraddittorio entro 90 giorni dallo spirare del termine di decadenza, espressamente prevede che *“il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario”*. Letteralmente, dunque, non pare si sia in presenza di disposizione diversa da quella di cui all'art. 157 D.L. citato, in quanto anche il suddetto articolo 5 comma 3 bis sposta in avanti il termine (di decadenza) *“per la notificazione”*. L'art. 157 del D.L. n. 34/2020, a differenza della suddetta disposizione, ha il pregio di distinguere chiaramente e nettamente il momento dell'emissione dell'atto impositivo – che espressamente deve essere effettuata entro il 31.12.2020 – da quello della notificazione di esso, che, in deroga alle disposizioni dell'art. 3 L.212/2000, si prevede possa essere effettuata entro un termine ben più lungo.

Orbene, anche a voler prescindere dalla questione riguardante la differenza fra le due disposizioni, che, come si è detto, potrebbe anche non sussistere - avuto riguardo alla dizione letterale della norma di cui all'art. 5 comma 3 bis sopra riportata (la quale parrebbe occuparsi anch'essa del solo momento della scadenza della notificazione e non di quella di emissione dell'atto impositivo) - deve osservarsi che proprio la circostanza che la norma di cui all'art. 157, anche se si volesse interpretare come diversa da quella “generale” in materia di contraddittorio sopra indicata, si pone in rapporto di specialità rispetto alla prima, governando essa un segmento temporale ristretto e dedicato solo alle scadenze delle attività della amministrazione fiscale che si matura(va)no fra il 8.3.2020 e il 31.12.2020, situazione che ricorre, appunto, nella fattispecie in esame.

Ne consegue che la disciplina applicabile al caso di specie deve essere ritenuta senza dubbio quella speciale, cioè quella di cui al citato art. 157 D.L. citato. Pertanto, dal momento che risulta in atti (e non è contestato da parte resistente) che l'avviso di accertamento impugnato fu emesso e protocollato il 2.3.2021 (d'altronde la delega di firma al funzionario che sottoscrisse il provvedimento prodotta da parte resistente porta la data del 1.2.2021), deve concludersi che esso venne ad esistenza dopo il decorso del termine di decadenza, in violazione della suddetta norma, dunque illegittimamente.

L'accoglimento del suddetto motivo di ricorso esime la Corte dall'esaminare le altre doglianze ed eccezioni proposte.

Coerentemente con le superiori argomentazioni, il ricorso deve trovare accoglimento e l'atto impugnato deve essere annullato.

Le spese, avuto riguardo alla particolarità e alla novità delle questioni giuridiche affrontate, devono essere compensate fra le parti.

P.Q.M.

Decidendo sul ricorso proposto dalla s.r.l. Loft avverso l'avviso di accertamento descritto in epigrafe emesso dall' Agenzia delle Entrate di Reggio Calabria, accoglie il ricorso e per l'effetto annulla l'atto impugnato. Compensa le spese fra le parti.

Reggio Calabria, 27 gennaio 2023.

Il Relatore

Giuseppe Creazzo

Il Presidente

Francesco Mollace