

Il candidato illustri gli strumenti diretti a prevenire e a ridurre le liti tra amministrazione finanziaria e contribuenti, con particolare riguardo agli istituti dell'autotutela, dell'accertamento con adesione, del ravvedimento e del nuovo istituto dell'adesione ai verbali di constatazione introdotto dal D.L. 112/2008. Rediga, infine, un'istanza di accertamento con adesione per conto della società Alfa s.r.l. in relazione a un processo verbale dell'Agenzia delle entrate dal quale emergono i seguenti rilievi: a) acquisti di merce senza fattura; b) cessioni di merce senza fattura

RIFERIMENTI NORMATIVI

- Art. 2^{quater} D.L. 30-9-1994, n. 564, conv. in L. 656/94
D.M. 11-2-1997, n. 37
D.Lgs. 19-6-1997, n. 218
Art. 13 D.Lgs. 18-12-1997, n. 472
Art. 13 L. 27-7-2000, n. 212
Art. 83, co. 18-18^{quater}, D.L. 25-6-2008, n. 112, conv. in L. 133/2008
Art. 27 D.L. 29-11-2008, n. 185, conv. in L. 2/2009
Art. 3, co. 1, D.L. 25-3-2010, n. 40, conv. in L. 73/2010
Art. 1, co. 18 e 20, L. 13-12-2010, n. 220 (legge di stabilità 2011)

SCHEMA

- L'autotutela
- L'accertamento con adesione del contribuente
- L'adesione ai verbali di constatazione
- La definizione degli inviti a comparire
- Il ravvedimento

Al fine di ridurre le liti tra il fisco e i contribuenti il legislatore ha introdotto nell'ordinamento italiano gli istituti dell'autotutela e dell'accertamento con adesione.

In tale ottica rientra anche lo Statuto del contribuente volto a rendere più trasparente il rapporto fisco-contribuente improntandolo sui principi di collaborazione e buona fede.

Nel momento in cui il contribuente impugna l'atto emanato dal fisco, presentando ricorso, sorge una controversia. Prima che inizi la fase contenziosa, ovvero anche in pendenza di giudizio, è prevista la possibilità che l'amministrazione finanziaria riveda il proprio operato mediante ricorso all'autotutela. Tale procedimento consiste nel potere concesso all'amministrazione finanziaria di annullare eventuali atti propri ritenuti illegittimi o infondati.

Sempre a tutela del contribuente, è stata in seguito (L. 28/99) introdotta la possibilità di disporre la sospensione degli effetti dell'atto ritenuto infondato o illegittimo.

Pertanto, sia nell'ipotesi in cui sia stato proposto ricorso contro l'atto emesso, sia nell'ipotesi in cui il soggetto interessato abbia fatto scadere i termini per il ricorso, il fisco può annullare o sospendere gli atti che ritiene illeciti.

Eviterà così, nel primo caso, di dover rimborsare il contribuente probabilmente vittorioso della lite e, nel secondo, di penalizzare un contribuente che comunque ha ragione e che non ha fatto in tempo a ricorrere contro l'atto ritenuto infondato o illegittimo.

Con la sospensione l'atto non viene eliminato né modificato: esso, quindi, rimane in vita e continua a considerarsi legittimo fino a che non intervenga l'annullamento o la revoca.

L'annullamento degli atti emanati dalla pubblica amministrazione può avvenire sia *d'ufficio* sia *su richiesta del contribuente* il quale dovrà indirizzare l'istanza agli Uffici competenti. Questi ultimi sono gli Uffici che hanno prodotto l'atto o, in caso di grave inerzia, la Direzione Regionale dell'Agenzia delle entrate dalla quale gli Uffici stessi dipendono.

Le Direzioni regionali potranno dunque intervenire solo sugli atti emanati dagli Uffici da esse dipendenti e solo se sussiste il requisito di una grave inerzia, antepo- nendo così gli interessi dei contribuenti (nonché dello stesso erario) ad un presupposto che risulta essere di difficile valutazione.

Il contribuente, inoltre, può attivare la procedura di autotutela anche tramite i *Centri di assistenza multicanale*, i quali hanno il potere di annullare o rettificare le comunicazioni inviate in seguito alla liquidazione automatizzata delle dichiarazioni.

Si rammenta, tuttavia, che ai sensi dell'art. 4 del D.M. 37/97, occorre il parere preventivo della Direzione regionale qualora l'importo dell'imposta, delle sanzioni e dei relativi accessori oggetto di annullamento superi 516.456,90 euro.

Il potere di esercizio dell'autotutela è stato esteso anche a comuni, province e regioni (L. 28/99): gli enti in questione devono, tuttavia, individuare — sulla base dei rispettivi ordinamenti — gli organi cui compete l'esercizio di tale potere.

I casi in cui è ammessa l'autotutela sono disciplinati dall'art. 2 del D.M. 37/97 e riguardano:

- errore di persona;
- evidente errore logico o di calcolo;
- errore sul presupposto dell'imposta;
- doppia imposizione;
- mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente sanata;
- sussistenza dei requisiti per fruire delle detrazioni, deduzioni o regimi agevolati, precedentemente negati;
- errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione.

In ogni caso deve essere data priorità alle fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso.

Inoltre, il Ministero dell'economia e delle finanze (Circ. 198/S/98) ha specificato che ai fini dell'esercizio dell'autotutela, non assume rilevanza:

- il decorso dei termini per presentare il ricorso;
- se il ricorso è stato presentato, ma respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale (es. inammissibilità, improcedibilità, irricevibilità);
- la presenza di un giudizio pendente;
- la mancata presentazione dell'istanza del contribuente.

È infine prevista la possibilità dell'abbandono, da parte dell'amministrazione finanziaria, della lite già iniziata se vi sia fondato pericolo di soccombenza e di condanna al pagamento delle spese di giudizio. Tale criterio (detto di *economicità*) è volto a far risparmiare all'amministrazione le ulteriori spese cui andrebbe incontro se proseguisse nell'attività contenziosa.

Tuttavia, la circolare innanzi citata ha rammentato che l'Ufficio non possiede un potere discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o meno i propri errori e, pertanto, l'esercizio corretto e tempestivo dell'autotutela viene considerato dall'amministrazione come una componente del corretto comportamento degli Uffici e, quindi, come elemento di valutazione della loro attività.

Si segnala, ancora, che la procedura di autotutela può essere attivata, secondo quanto disposto dall'art. 13 della L. 212/2000, dal *Garante del contribuente* nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.

Altro fondamentale istituto introdotto a regime dal legislatore con il D.L. 564/94, convertito nella L. 656/94 è l'**accertamento con adesione** del contribuente i cui principi generali, inizialmente disciplinati dagli artt. 2bis e 2ter, sono ora dettati dal D.Lgs. 218/97. Tale istituto può essere definito come forma di accertamento in un *unico atto in contraddittorio con l'interessato* che, in quanto *definitivo*, non alimenta il contenzioso.

Il meccanismo investe tutti i soggetti ed estende la sua efficacia oltre che alle *imposte dirette* e all'*IIVA* anche alle *imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria e catastale* e all'*INVIM*.

Il D.Lgs. 218/97 (e i relativi regolamenti di attuazione) ha innovato in modo significativo l'istituto dell'accertamento con adesione, *dando soluzione a problemi interpretativi ed applicativi* che nel passato ne avevano limitato la potenzialità quale strumento di riduzione del contenzioso e *rendendolo più omogeneo alla conciliazione giudiziale*.

Rispetto alla previgente disciplina (in vigore fino al 31 luglio 1997) gli ambiti di applicazione dell'istituto risultano notevolmente ampliati.

L'*ambito soggettivo*, infatti, benché le imposte oggetto di definizione siano sostanzialmente le stesse previste dal D.L. 564/94, finisce per includere una vastissima platea di contribuenti soprattutto per il venir meno della limitazione, prevista in passato, ai soli titolari di redditi d'impresa e di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professione: attualmente il *concordato è ammesso per tutte le tipologie reddituali*.

Un ulteriore ampliamento del numero dei soggetti destinatari della normativa di favore è dovuto alla *possibilità di definire tutti i periodi d'imposta ancora accertabili* (quindi anche quelli anteriori al 1995 per i quali, in base alle vecchie disposizioni, era esperibile solo il concordato di massa) e al *venire meno delle cause ostative*, anche di carattere penale, previste dall'art. 2bis del D.L. 564/94 e dal D.P.R. 316/95.

Per quanto concerne l'*ambito oggettivo*, invece, esso non è limitato a specifici elementi dell'accertamento, come nella passata disciplina, ma può riguardare tutti gli aspetti dell'azione accertatrice, inclusa la determinazione sintetica del reddito (basata cioè su strumenti quali il redditometro, i coefficienti presuntivi ecc.).

Diversamente da quanto avveniva nella precedente formulazione della disciplina, *l'adesione non produce automaticamente effetti sia ai fini delle imposte sui redditi sia ai fini IVA*.

L'art. 2, co. 1, del D.Lgs. 218/97, infatti, dispone che:

- la definizione delle imposte sui redditi ha effetto anche per l'*IIVA* solo se riguarda fattispecie (componenti reddituali) rilevanti ai fini IVA (ad esempio proventi soggetti ad IVA).

In questo caso, l'IVA è liquidata applicando ai maggiori componenti positivi di reddito un'aliquota media ottenuta dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili e il volume di affari. Come specificato dalla circolare ministeriale n. 235/E dell'8-8-1997 l'aliquota così determinata deve essere applicata quando non è possibile individuare la natura dell'operazione IVA e quindi la relativa aliquota;

— possono essere oggetto di adesione anche le fattispecie rilevanti solo ai fini IVA.

Nell'uno come nell'altro caso, quindi, il concordato dovrà essere proposto solo per l'imposta interessata.

Per quanto concerne i redditi di partecipazione a società di persone ed enti assimilati, l'attuale adesione da parte del soggetto collettivo non implica obbligatoriamente, come nel passato, anche quella dei singoli soci: questi, in base al disposto dell'art. 4, possono scegliere di aderire o meno.

Riguardo agli effetti, l'accertamento definito con adesione:

— non è impugnabile da parte del contribuente;

— non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio, tranne la possibilità di un'ulteriore azione accertatrice nei casi previsti dall'art. 2, co. 4, del D.Lgs. 218/97;

— non rileva ai fini dell'ICIAP e ai fini extratributari, con eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali;

— comporta l'esclusione dall'applicabilità di sanzioni penali, salvo che per quelle previste per i reati di falso e frode fiscale nonché di omesso versamento di ritenute;

— comporta la riduzione delle sanzioni ad un terzo del minimo (art. 1, co. 18, L. 220/2010), fatta eccezione di quelle applicate in sede di liquidazione delle dichiarazioni e di quelle relative alla mancata, incompleta o non veritiera risposta a questionari degli uffici finanziari.

Nel D.Lgs. 218/97 non è stata riprodotta la disposizione che consentiva ai contribuenti di non conservare, ai fini fiscali, le scritture ed i documenti contabili, con esclusione dei registri IVA, relativi al periodo d'imposta concordato.

La procedura può essere attivata dall'ufficio finanziario competente o, in limitate ipotesi, dallo stesso contribuente. Nel primo caso l'Ufficio trasmette un invito a comparire nel quale vengono indicati i periodi di imposta suscettibili di accertamento nonché il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento.

Il contribuente, dal canto suo, può chiedere all'Ufficio la formulazione di una proposta di accertamento qualora nei suoi confronti siano stati effettuati accessi, ispezioni e verifiche, e quindi prima che gli sia notificato avviso di accertamento. Laddove abbia ricevuto avviso di accertamento non preceduto da invito a comparire, il contribuente potrà inviare all'Ufficio un'istanza di concordato.

La presentazione dell'istanza da parte del contribuente produce la sospensione di 90 giorni dei termini di impugnativa, di pagamento e di iscrizione provvisoria al ruolo. Entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza del contribuente l'Ufficio deve invitare il contribuente a comparire.

Il contraddittorio può concludersi, alternativamente, con l'archiviazione (quando il contribuente riesca a dimostrare l'integrale infondatezza della pretesa erariale), con la mancata adesione oppure con il perfezionamento dell'atto di adesione.

Il D.L. 112/2008, conv. in L. 133/2008, ha introdotto nel nostro ordinamento l'**adesione ai verbali di constatazione**. Il nuovo strumento deflativo è sicuramente all'avanguardia in quanto può essere utilizzato con netto anticipo rispetto alla notifica dell'avviso di accertamento.

La relativa disciplina, che trova applicazione sia per le imposte sui redditi sia per l’IVA, prevede la possibilità per il contribuente destinatario di un verbale di constatazione — in base al quale sia possibile addivenire alla redazione di un avviso di accertamento parziale ai sensi dell’art. 41bis del D.P.R. 600/73 e dell’art. 54 del D.P.R. 633/72 — di chiedere la definizione della posizione sulla base del contenuto del verbale. L’adesione deve essere integrale: ciò significa che il contribuente deve accettare integralmente tutti i rilievi fatti nel verbale. L’adesione deve avvenire entro i 30 giorni successivi alla consegna del verbale di constatazione mediante comunicazione al competente Ufficio territorialmente competente.

In presenza dell’adesione il contribuente ottiene la possibilità di ridurre alla metà le sanzioni previste per l’accertamento con adesione e dunque ad *un sesto del minimo edittale*, nonché di ricorrere alla rateizzazione per il versamento delle somme dovute senza la prestazione di alcuna garanzia, come previsto invece per l’accertamento con adesione.

La rateizzazione, ai sensi dell’art. 8 del D.Lgs. 218/97, può essere effettuata in dodici o otto rate a seconda se l’importo dovuto superi o meno l’importo di 51.640 euro. In tal caso, il perfezionamento della procedura si verifica al versamento della prima rata o alla prestazione della garanzia necessaria per poter accedere al versamento rateale. Tale garanzia era prevista in tutti i casi in cui la somma da rateizzare superasse l’importo di 51.645,69 euro; attualmente, in seguito alle modifiche introdotte dall’art. 3, co. 1, D.L. 40/2010 (conv. in L. 73/2010), la garanzia è obbligatoria solo nel caso in cui la rata successiva alla prima superi i 50.000 euro.

Il procedimento è perfezionato quando, una volta pervenuto all’Ufficio la quietanza dell’avvenuto pagamento, questi rilascia al contribuente copia dell’atto con adesione.

L’adesione al contenuto del processo verbale elimina ogni possibilità di sviluppare il contraddittorio nonché la possibilità di effettuare qualsiasi valutazione di carattere giuridico.

Con il D.L. 185/2008 (conv. in L. 2/2009) è stato, inoltre, introdotto nel nostro ordinamento l’istituto della **definizione degli inviti a comparire**, attraverso il quale al contribuente viene data la possibilità di definire la pretesa del fisco già al momento del ricevimento dell’invito a comparire, potendo così beneficiare di una *riduzione della sanzione ad un sesto del minimo edittale*.

L’invito, che deve essere notificato al contribuente, deve contenere non solo le indicazioni riferibili alle annualità d’imposta e alle imposte poste sotto osservazione dall’ufficio ma anche la data prevista per la comparizione, le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti in caso di definizione agevolata nonché la motivazione che ha dato luogo alla determinazione di tali maggiori imposte.

Il contribuente può prestare adesione mediante comunicazione al competente Ufficio e versamento delle relative somme entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Alla comunicazione va, in ogni caso, allegata la quietanza di pagamento della prima od unica rata, pena l’inammissibilità della richiesta di adesione. L’adesione si perfeziona con la sola comunicazione per cui non è necessario nessun atto successivo.

Unica causa ostativa all’adesione in oggetto è l’ipotesi in cui l’invito sia stato inviato con riferimento ad una posizione relativamente alla quale era già scaturito un processo verbale di constatazione per il quale, però il contribuente non ha ritenuto, in passato, opportuno procedere alla definizione.

Altro strumento di sicura efficacia nella prevenzione delle liti tra contribuente e fisco è l'istituto del **ravvedimento**, attraverso il quale il trasgressore può, col pagamento di una *sanzione minima* e regolarizzando la propria posizione nei termini stabiliti dalla legge, rimediare alle inadempienze commesse. Il ravvedimento — regolato da una disciplina unitaria per imposte sui redditi e IVA ed applicabile anche agli altri tributi indiretti — è esperibile in assenza di contestazione della violazione o di attività di accertamento; in tal modo, si mira a premiare il *comportamento spontaneo* del soggetto. La sanzione, da ultimo modificata dall'art. 1, co. 20, L. 220/2010, è ridotta:

- ad *un decimo del minimo*, nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione;
- ad *un ottavo del minimo* se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
- ad *un decimo del minimo* di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni ovvero a *un decimo* del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di IVA, se questa viene presentata con ritardo superiore a 30 giorni.

L'art. 1 del D.Lgs. 99/2000 ha integrato la disciplina del ravvedimento con una norma che fissa un'ulteriore riduzione della sanzione nell'ipotesi in cui il contribuente provveda spontaneamente, *entro 15 giorni dal termine*, ad effettuare i versamenti omessi relativi a crediti erariali *garantiti integralmente fin dal loro sorgere*. In tali casi, ancorché applicabile la riduzione ad *un decimo del minimo*, la sanzione è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad *un quindicesimo per ogni giorno di ritardato versamento*.

Il pagamento della sanzione è contestuale a quello del tributo o della differenza, se dovuti, nonché alla corresponsione degli interessi di mora. Quando la liquidazione dev'essere eseguita dall'Ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di 60 giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

La sanzione non si applica se il contribuente, entro tre mesi da un'omissione o da un errore non ostativi di un'attività di accertamento in corso e ininfluenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, regolarizzi la sua posizione.

* * *

Caso pratico

*Istanza di accertamento con adesione con annesse osservazioni
sul processo verbale di constatazione
ai sensi dell'art. 12, 7° comma, legge 212/2000*

In data è notificato alla società Alfa a s.r.l., esercente l'attività di commercio di caffè, un processo verbale dell'Agenzia delle entrate dal quale emergono una serie di rilievi ai fini delle imposte dirette e dell'IVA.

I rilievi sono così riassumibili:

- a) **Acquisti di merce senza fattura** – Rilievo n. 2 ai fini IVA e riconoscimento dei costi ai fini delle imposte dirette – euro 8.304,36, IVA relativa euro 1.660,87 ai fini dell'applicazione della sola sanzione.
- b) **Cessioni di merci senza fattura** – Rilievo n. 3 ai fini IVA e Rilievo n. 1 ai fini delle imposte dirette – euro 20.770,68, IVA dovuta euro 4.154,14.

Dall'esame della contabilità e del verbale emerge che l'Ufficio nel corso della verifica ha preso in considerazione l'inventario al 31-12-... delle varie tipologie di caffè crudo (la principale materia prima), ha sommato alle quantità esistenti gli acquisti dell'anno, ed ha così determinato le quantità di materie prime disponibili; ha poi osservato che le quantità di caffè crudo tostate erano superiori a quelle complessivamente disponibili, ed ha quindi presunto l'acquisto di caffè crudo senza fattura per pari quantità. La società, pur avendo in sede di verifica fatto presente di non aver mai acquistato caffè crudo «in nero» e che la difformità derivava probabilmente da una erronea quantificazione delle rimanenze, ritiene di prestare acquiescenza al rilievo riepilogato sub a). Al contrario, il responsabile della società osserva come non sia condivisibile, né sotto il profilo probatorio, né sotto quello metodologico, l'assunto dei verificatori circa le presunte cessioni di merci senza fattura (rilievo sub b). Invero, la procedura applicata dall'Ufficio per determinare le maggiori quantità di prodotti disponibili per la vendita è ineccepibile, ma le presunzioni «a cascata» consentono di determinare le maggiori quantità di prodotti disponibili per la vendita e non i maggiori ricavi. Per poter affermare che siano stati conseguiti maggiori ricavi, l'amministrazione avrebbe dovuto sommare alle rimanenze iniziali di prodotti alla fine del, le quantità di prodotti realizzate nell'esercizio (quelle dichiarate e le maggiori quantità presunte) e sottrarre le quantità residue alla fine dell'esercizio. Senonché, questo fondamentale aspetto istruttorio è rimasto trascurato. Il rappresentante della società si rivolge al proprio consulente affinché predisponga un'istanza di accertamento con adesione con formulazione delle osservazioni di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente.

AGENZIA DELLE ENTRATE

Ufficio Locale di

Via

SEDE

**Istanza di accertamento con adesione
ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del D.Lgs. 19-6-1997, n. 218
con annesse**

OSSERVAZIONI sul PVC del
ai sensi dell'articolo 12, comma 7, della Legge 27-7-2000, n. 212

La sottoscritta Società Alfa srl, con sede a, in Via, codice fiscale numero,
in persona del proprio rappresentante pro tempore Sempronio, nato a, residente a,
codice fiscale numero, rappresentata come da delega a margine
della presente istanza dal Dott. Caio, recapito telefonico del consulente numero

PREMESSO

che nei suoi confronti è stata effettuata una verifica il relazione al periodo d'imposta da parte dell'Agenzia delle Entrate, Ufficio locale di, che si è conclusa con la notifica in data di un PVC dal quale emergono rilievi sia in materia di imposte dirette che di IVA

CHIEDE

che codesto spettabile Ufficio voglia formulare una proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione con adesione del periodo d'imposta.

Al fine di agevolare lo svolgimento del contraddittorio, nonché al fine di proporre in ogni caso le proprie osservazioni ai sensi e per gli effetti dell'articolo 12, comma 7, della Legge 27-7-2000, n. 212 (Statuto del contribuente), la sottoscritta

OSSERVA QUANTO SEGUE

Il processo verbale di constatazione contiene una serie di rilievi, sia ai fini delle imposte che dell'IVA, che possono essere così sintetizzati:

- a) **Acquisti di merce senza fattura** – Rilievo n. 2 ai fini IVA e riconoscimento dei costi ai fini delle imposte dirette – **euro 8.304,36, IVA relativa euro 1.660,87** ai fini dell'applicazione della **sola sanzione**.
- b) **Cessioni di merci senza fattura** – Rilievo n. 3 ai fini IVA e Rilievo n. 1 ai fini delle imposte dirette – **euro 20.770,68, IVA dovuta euro 4.154,14**.

Per quanto concerne i rilievi di cui alla lettera a), la parte condivide le osservazioni dell'Ufficio, e vi presta acquiescenza al fine di fruire della riduzione ad 1/4 delle eventuali sanzioni. Diversamente è a dirsi per quanto riguarda il rilievo sub b), in ordine al quale sembra comunque opportuno premettere quanto segue.

a) Acquisti di merce senza fattura

L'Ufficio nel corso della verifica ha preso in considerazione l'inventario al 31-12-.... delle varie tipologie di caffè crudo (la principale materia prima), ha sommato alle quantità esistenti gli acquisti dell'anno, ed ha così determinato le quantità di materie prime disponibili; ha poi osservato che le quantità di caffè crudo tostate erano superiori a quelle complessivamente disponibili, ed ha quindi presunto l'acquisto di caffè crudo senza fattura per pari quantità.

La sottoscritta società, già in sede di verifica, ha fatto presente che non ha mai acquistato caffè crudo «in nero» e che la difformità deriva probabilmente da una erronea quantificazione delle rimanenze, ma conviene con l'Ufficio che le disposizioni legislative in materia ed una prassi consolidata attribuiscono alla cosiddetta «ricostruzione indiretta» piena efficacia probatoria, e presta pertanto acquiescenza al rilievo riepilogo sub a). Ciò che conta in questa sede, però, è esplicitare il ragionamento (corretto) fatto dall'Ufficio, perché se esso è valido per gli acquisti «in nero» deve esserlo anche per le vendite. In altre parole, se l'Ufficio ha effettuato dei rilievi applicando una certa metodologia logico-deduttiva, lo ha fatto perché essa corrisponde al dettato normativo ed alla prassi consolidata; ma allora detta metodologia è di per sé valida, e deve essere quindi parimenti applicata alle fattispecie correlate, vale a dire ai rilievi riepilogati alla successiva lettera b).

b) Cessioni di merci senza fattura

Nel precedente paragrafo si è visto come l'Ufficio sia giunto a determinare gli acquisti senza fattura. Vediamo ora di esaminare la metodologia con la quale è giunto a presumere anche cessioni di prodotti senza fattura: l'Ufficio parte dalla quantità di caffè crudo acquistato senza fattura (in base al rilievo sub a), riconosce il calo fisico conseguente alla tostatura, suddivide la quantità di caffè tostato ottenuta in due gruppi, il 30% venduto in grani ed il 70% trasformato, rileva la quantità di caffè tostato necessaria per produrre cialde e bustine di prodotto, ed infine valorizza al prezzo di vendita le maggiori quantità di caffè in grani e di bustine e cialde di prodotto. La procedura applicata dall'Ufficio per determinare le maggiori quantità di prodotti disponibili per la vendita è ineccepibile, ma le presunzioni «a cascata» consentono di determinare le maggiori quantità di prodotti disponibili per la vendita e non i maggiori ricavi. Per poter dire che sono stati conseguiti maggiori ricavi, bisogna invece effettuare ancora una verifica, che l'Ufficio avrebbe potuto agevolmente effettuare, ma inspiegabilmente non ha inteso compiere: rilevare le rimanenze iniziali di prodotti alla fine dell'esercizio ..., sommare le quantità di prodotti realizzate nell'esercizio (quelle dichiarate e le maggiori quantità presunte), sottrarre le quantità residue alla fine dell'esercizio. Detto valore corrisponde alle quantità vendute nell'esercizio ... secondo il meccanismo delle presunzioni basate sulla «ricostruzione indiretta».

Il calcolo delle quantità vendute nel predetto esercizio con la procedura sopra descritta non può essere disatteso dall'Ufficio in quanto determinato con le medesime metodologie e gli stessi dati di partenza utilizzati dall'Ufficio stesso, ed in particolare le risultanze degli inventari riportati sui prescritti libri previsti dal codice civile. L'ultimo passaggio è confrontare le quantità complessivamente vendute nel, calcolate con la metodologia dell'Ufficio, con le quantità vendute risultanti dalle fatture di vendita; se e solo se le quantità vendute presunte dovessero essere superiori a quelle esposte nelle fatture di vendita, solo allora si potrebbe legittimamente contestare alla Società la mancata fatturazione di maggiori ricavi.

Partendo dai dati contenuti nell'allegato 1 del PVC, la società istante ha provveduto a redigere il conteggio delle quantità disponibili per la vendita, che viene riepilogato in allegato alla presente istanza. I risultati sono quelli esposti nella tabella che segue, dalla quale emerge che, per tutte le tipologie di prodotto oggetto di verifica da parte dell'Ufficio, le quantità complessive di prodotto effettivamente venduto nel, così come risultante dalla fatture di vendita regolarmente contabilizzate, sono tutte di poco superiori a quanto presuntivamente calcolato.

	grani	decaffeinato cialde	
Conf. presuntiv. vendute	714	964.925	1.193.163
Confezioni vendute (da fatture)	784	969.572	1.297.650
percentuale ric. effettivi > ric. presunti	+9,8%	+0,5%	+8,8%

Conclusione: che si sia trattato di acquisti in nero o di errori nella redazione dell'inventario, resta il fatto che la stessa metodologia utilizzata dall'Ufficio ha consentito di verificare che, invece, tutte le quantità disponibili per la vendita, anche quelle maggiori presunte, sono state tutte vendute con fattura, e che quindi nessun maggior ricavo può essere imputato all'esercizio e nessun maggior imponibile IVA può essere richiesto.

È un caso davvero singolare che un'azienda acquisti «in nero» per vendere «in bianco», ma come si è detto ciò è solo l'effetto di un probabile errore nella quantificazione delle rimanenze di caffè crudo; certo è che se tale errore può determinare l'irrogazione di una sanzione per acquisti senza fattura, per effetto del perverso gioco delle presunzioni legali, si è dimostrato che il medesimo meccanismo delle presunzioni legali conduce a dimostrare che nessuna vendita è stata invece effettuata in nero, e quindi che il rilievo deve essere senza dubbio abbandonato.

La società si dichiara disponibile, a semplice richiesta dell'Ufficio, a dimettere copia delle fatture di vendita del, dalle quali si possono rilevare le quantità vendute con fattura nel medesimo esercizio.

Luogo e data

In fede
Sempronio

Allegati:

Ricostruzione indiretta dei ricavi