

Accertamento in base agli studi di settore: nullo se i ricavi dichiarati si collocano nell'intervallo compreso tra il *ricavo minimo* e il *ricavo puntuale di riferimento*

*Commissione Tributaria Provinciale di Rovigo - Sezione I - Sentenza (CTP) n. 91
del 30 dicembre 2005*

Presidente: Cavaliere, Relatore: Puxeddu

ACCERTAMENTO - STUDI DI SETTORE - Accertamenti fondati sugli studi di settore - Artt. 62-bis e 62-sexies, del DL 30/08/1993 n. 331, conv., con mod., in L 29/10/1993 n. 427 - Art. 10 della L 08/05/1998 n. 146 - Art. 39, comma 1, lett. d), del DPR 29/09/1973, n. 600 - Ricavi dichiarati superiori al c.d. "ricavo minimo ammissibile" e minori al c.d. "ricavo puntuale di riferimento" - Ricavi dichiarati all'interno dell'intervallo di confidenza - Giustificazione da parte del contribuente dei motivi per cui si è adeguato ad un livello di ricavi inferiore a quello di riferimento puntuale - Impiego non costante dei macchinari a causa della loro vetustà - Scarsità dell'apporto lavorativo dei dipendenti - Notoria crisi del settore delle lavorazioni collegate all'industria dell'abbigliamento - Rilevanza delle giustificazioni ritenuti invece ininfluenti dall'Ufficio - Conseguenze - Annullamento dell'accertamento

Nel testo integrale

La Commissione Tributaria Provinciale di Rovigo, Sez. I, unita con l'intervento dei Signori: Cavaliere Federico (Presidente), Puxeddu Sergio (Relatore), Pavarin Luigi (Giudice), ha emesso la seguente

Sentenza

— sul ricorso n. ---/05 depositato il 11.01.2005

— avverso Avviso di Accertamento n. --- IVA + IRPEF + IRAP 1999

contro

Agenzia Entrate Ufficio Adria

proposto dal ricorrente: T.G., Porto Viro (RO)
difeso da: C. Rag. D., Porto Viro (RO)

Fatto

In data 13 ottobre 2004 l'Ufficio di Adria dell'Agenzia delle Entrate notifica alla signora T.G. di Porto Viro (RO), esercente attività di abbigliamento, l'avviso d'accertamento concernente l'anno d'imposta 1999, con cui le imputa maggiori ricavi per £ 8.811.000. La rettifica deriva dall'applicazione degli studi di settore di cui all'art. 62-bis del D.L. n. 331/1993, convertito dalla legge n. 427/1993, che prevedono per l'attività esercitata dalla contribuente (cod. 18.24.3 — Lavorazioni collegate all'industria dell'abbigliamento) lo studio di settore SD07D (ora TD07B).

La contribuente, dopo il preliminare contraddittorio con esito nullo, impugna il suddetto avviso d'accertamento.

Motivi del ricorso

La ricorrente lamenta che l'Ufficio, in fase di con-

traddittorio, non abbia tenuto nella dovuta considerazione i motivi da lei addotti che giustificano lo scarto tra gli importi dichiarati e quelli accertati mediante lo studio di settore applicato: l'uso di beni strumentali obsoleti, diminuito apporto lavorativo dei dipendenti, difficoltà del mercato del settore, ecc. In particolare nella compilazione del mod. SD07D è stato erroneamente indicato al **rigo F01** l'importo di £ 5.154.000, che, trattandosi di prodotti finiti, doveva essere indicato solo al **rigo F02**; che al **rigo F11** è stato erroneamente indicato l'importo di £ 65.090.000, equivalente al totale dei beni strumentali, che invece doveva essere ridotto per l'impossibilità di utilizzarli contemporaneamente a causa del numero di addetti, e si chiedeva pertanto di ridurre l'importo del **rigo F11** a £ 37.342.000.

La contribuente eccepisce inoltre la carenza di motivazione dell'atto impugnato, che non spiega e non descrive i passaggi logici che hanno indotto l'Ufficio ad ignorare le ragioni e la documentazione prodotta dalla ricorrente.

Controdeduzioni dell'Ufficio

L'Ufficio ricorda che gli studi di settore sono la naturale evoluzione dei precedenti parametri di cui conservano la natura di presunzione legale, frutto di elaborazioni congiunte con le associazioni professionali e ancorati a parametri oggettivi e coerenti con la realtà economica del territorio. L'indagine non avviene più a campione, come succedeva per i parametri, ma sulla base dei dati forniti dai contribuenti in risposta ad appositi questionari. I coefficienti applicati, quindi, derivano essenzialmente dagli elementi indicati nella dichiarazione dallo stesso contribuente. Ciò comporta l'inversione dell'onere della prova, e pertanto spetta al destinatario dell'accertamento provare il suo eventuale mancato adeguamento.

Gli studi di settore forniscono l'indice di *congruità* (del ricavo dichiarato rispetto a quello determinato con gli studi di settore), gli indici di *coerenza* (di alcuni elementi contabili rispetto ad altri). L'intervallo compreso tra il *ricavo minimo* e il *ricavo puntuale di riferimento* costituisce l'*intervallo di confidenza*, che rappresenta un metodo di misurazione dei possibili valori che hanno la medesima probabilità statistica di verificarsi.

Se il contribuente adegua i propri ricavi al ricavo puntuale di riferimento scaturito dall'applicazione degli studi di settore, l'Ufficio considera corretta la dichiarazione. Se egli si colloca all'interno dell'intervallo di confidenza, l'Ufficio può verificare e chiedere le giustificazioni dello scostamento dal ricavo puntuale di riferimento. Nella fattispecie, agli indici di coerenza risultanti, corrisponde un ricavo puntuale di riferimento pari a £ 229.906.000, a fronte dei ricavi dichiarati di £

221.095.000, per cui il risultato dello studio di settore ha dato un esito di *non congruità*. Quanto alle giustificazioni di merito segnalate dalla ricorrente, l'Ufficio le ritiene non confacenti, giacché i valori indicati nei **rigi F01** e **F02** sono corretti, come pure l'importo di cui al **rigo F11**, che deve indicare il valore storico dei beni strumentali. Né può essere presa in considerazione la modalità di espletamento dell'attività, trattandosi di elemento extra-contabile.

Quanto all'eccezione di difetto di motivazione, si osserva che l'atto d'accertamento trova la motivazione e il relativo procedimento logico-matematico nella fonte normativa - e si sottolinea che l'Ufficio, comunque, ha puntualmente giustificato l'emissione dell'avviso d'accertamento e delle sanzioni (v. pagg. 3 e 9 dell'atto).

Diritto

L'art. 62-*bis* del D.L. 30 agosto 1993 n. 331, convertito con modifiche dalla L. 29 ottobre 1993 n. 427, ha previsto, in sostituzione dei parametri istituiti dall'art. 3, comma 181, della legge 28/12/1995 n. 549, l'elaborazione di appositi studi di settore, con validità dal 1998, in relazione ai vari settori economici, sentite le varie associazioni professionali e di categoria, previsti. Tuttavia, nei confronti dei soggetti per i quali non risultano ancora approvati gli studi di settore si applicano ancora i parametri (cfr. art. 4 D.P.R. 31/05/1999 n. 195 — in *"Finanza & Fisco" n. 3/2000, pag. 291*).

Le modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento sono stabilite dall'art. 10 della legge 8 maggio 1998 n. 146. L'Amministrazione Finanziaria può emettere atti d'accertamento induttivo, sia per le imposte dirette che per l'IVA, fondati su studi di settore:

1) nei confronti dei soggetti (persone fisiche, società di persone, soggetti a IRPEG, ora IRES) che hanno dichiarato ricavi d'impresa o compensi di lavoro autonomo fino a 10 miliardi di lire (€ 5.164.568.99). È irrilevante il regime contabile adottato (art. 3, commi 181 e 182 L. 549/1995); tuttavia per i soggetti in contabilità ordinaria per opzione trova applicazione solo se si verifica uno scostamento per almeno due esercizi su tre consecutivi, compreso quello oggetto d'accertamento, ovvero se da verbale risulta una contabilità formalmente o sostanzialmente inattendibile (cfr. art. 10, commi 2 e 3, L. 146/1998; art. 3 D.P.R. 570/1996);

2) se il periodo d'imposta è pari a 12 mesi, escluso quello d'inizio o di cessazione dell'attività (art. 10, comma 4. L. 146/1998);

3) per un periodo d'imposta di normale svolgimento dell'attività (art. 10, comma 4. L. 146/1998).

La mancanza anche di uno solo delle suddette condi-

zioni rende inapplicabili gli studi di settore per il periodo interessato.

Gli studi di settore sono realizzati secondo criteri specifici per ogni attività economica e tenendo conto della suddivisione per aree territoriali (D.M. 18/04/1997). Per ottenere i dati necessari sono predisposti appositi questionari (D.M. 18/04/1997, D.M. 03/07/1997, D.M. 05/12/1997 — in *“Finanza & Fisco” n. 12/98, pag. 1356* e successivi).

Con gli studi di settore è superata la modalità di controllo di ricavi o compensi basata esclusivamente su dati contabili, caratteristica dell'automatismo accertativo rappresentato dai parametri della legge 549/1995. Gli studi di settore sono realizzati rilevando, per ogni singola attività economica, le relazioni esistenti tra variabili contabili e quelle strutturali, sia interne (il processo produttivo, l'area di vendita ecc.) che esterne all'azienda (l'andamento della domanda, il livello dei prezzi, la concorrenza). Vengono inoltre rilevate le diverse fasi dell'attività, in modo d'individuare le possibili ragioni dell'eventuale scostamento tra ricavi risultanti dallo studio e quelli dichiarati. Attraverso l'“analisi in componenti principali”, mediante un procedimento di *Cluster Analysis*, si arriva a identificare gruppi omogenei di imprese (*cluster*), le cui variabili sono presenti in tutti i quadri di cui si compongono i questionari inviati ai contribuenti, ad eccezione del quadro che contiene gli stessi dati contabili presenti nella dichiarazione dei redditi (cfr. C.M. 21/05/1999, n. 110/E — in *“Finanza & Fisco n. 22/99, pag. 2718*).

Una volta suddivise le imprese in gruppi omogenei, si è determinata, per ciascun gruppo omogeneo, la funzione matematica che meglio si adatta all'andamento dei ricavi delle imprese appartenenti al gruppo in esame. La procedura consente l'individuazione di valori congrui o non congrui, con riferimento ai dati dichiarati, nonché della coerenza di alcuni indici di natura contabile: a tali “valori soglia” deve prestare attenzione il contribuente per la valutazione della propria posizione, nonché, eventualmente, per orientare le proprie scelte.

La procedura di calcolo messa a punto dall'Amministrazione Finanziaria - denominata *Gerico* (acronimo di *gestione ricavi e compensi*) - giunge alla formulazione di una “forbice” tra l'importo attribuibile ai ricavi “*puntuali*” e quello relativo ai ricavi “*minimi*”, che costituisce l'*intervallo di confidenza*.

È nota la posizione del Ministero riguardo all'eventuale adeguamento: il contribuente deve tener conto di quanto indicato come ricavo di riferimento “*puntuale*”. Se, tuttavia il contribuente ritiene che sussistano motivi per collocarsi all'interno del così detto “*intervallo di confidenza*” (nell'area compresa tra il ricavo minimo e quello puntuale), può accadere che, pur trattandosi di un ricavo “possibile”, l'Ufficio chieda al contribuente la giu-

stificazione dei motivi che lo hanno indotto all'adeguamento ad un livello di ricavi inferiore a quello di riferimento puntuale.

La verifica della congruità dei ricavi non rappresenta tuttavia, l'unico elemento di riferimento per il contribuente sottoposto alle presunzioni: la procedura informatica, infatti, verifica anche la *coerenza* dei principali indicatori economici — quali la produttività per addetto, la rotazione del magazzino o la percentuale di ricarico — che caratterizzano l'attività economica svolta dal contribuente; e per ciascuno di essi è evidenziato, dalla procedura, il valore calcolato riferibile al contribuente, nonché i valori minimi e massimi assumibili con riferimento ai comportamenti normali degli operatori che svolgono la medesima attività economica avente analoghe caratteristiche. La situazione di “non coerenza”, pertanto, può verificarsi anche in caso di “congruità” dei ricavi conseguiti dal contribuente: l'importante è che le eventuali “anomalie” possano essere adeguatamente motivate dal contribuente: l'Ufficio dovrà quindi verificare se la mancata coerenza deriva da anomali comportamenti fiscali ovvero da insufficienze produttive dell'azienda.

Il risultato di tali studi costituisce, come nel caso dei parametri, una presunzione legale relativa (*praesumptio iuris tantum*), poiché così espressamente previsti dalla legge (D.L. n. 331/1993, art. 62-*bis*, 62-*sexies*; L. n. 146/1998, art. 10). Il valore della presunzione legale può essere messo a base dell'accertamento senza che gli Uffici debbano fornire altra dimostrazione: l'uso degli studi di settore è sufficiente *ope legis* ad assolvere l'onere della prova gravante sull'Ufficio (cfr. Cass. 15/12/2003 n. 19163, 02/12/2002 n. 17038). L'utilizzo di coefficienti presuntivi, peraltro, legittima il riferimento a redditometri anche se contenuti in decreti ministeriali successivi, vertendosi non di applicazione retroattiva di disposizioni normative, ma di parametri e calcoli statistici di provenienza qualificata e di attitudine indiziaria indipendente dal tempo dell'elaborazione: cfr. Cass. 30/08/2002 n. 12731, 11/09/2001 n. 11611, 21/12/2000 n. 15045, 23/10/2000 n. 13972, 21/08/2000 n. 11300).

Una volta assolto, in questo modo, l'onere della prova da parte dell'Ufficio, la necessità di dare una prova contraria si sposta sul contribuente: per questo si afferma che gli strumenti in esame “invertono l'onere della prova”. **La prova contraria da parte del contribuente può essere data con qualsiasi argomentazione che il giudice ritiene, nella fattispecie, più convincente:** la Corte Costituzionale ha dichiarato infondati i dubbi sulla legittimità del c.d. “redditometro” basato su indici e coefficienti presuntivi di reddito, specificando che nessun limite è posto alla prova dell'insussistenza degli elementi e delle circostanze di fatto su cui si basa l'accertamento

(sent. n. 283 del 23/07/1987; così sostanzialmente anche Corte Cost. ordinanza 15/12/2000-04/01/2001, n. 7. Nello stesso senso, cfr. anche Cass. 27/02/2002 n. 2891 — in *“Finanza & Fisco”* n. 11/2002, pag. 1274, 20/06/2001, n. 8372, 05/01/1996 n. 33).

Il contribuente, pertanto, ha la possibilità di fornire la prova contraria, tale da dimostrare la non attendibilità del risultato dello studio di settore in relazione alla specifica situazione oggetto di controllo. **Lo scostamento può essere giustificato non solo con prove documentali certe, che abbiano un riscontro diretto e immediatamente quantificabile sui ricavi dichiarati, ma anche in base a un ragionamento di tipo presuntivo che si fondi su elementi certi e che conduca a valutazioni convincenti.**

Si osserva, infine, che le cifre derivanti dall'applicazione degli studi operano sul piano della prova e non della determinazione sostanziale del reddito, come invece fanno, per esempio, le determinazioni catastali. La finalità perseguita infatti, è di determinare un “ricavo potenziale” - come si esprime la stessa Amministrazione (cfr. C.M. n. 110/E del 21/05/1999, 3.1 — in *“Finanza & Fisco”* n. 22/99, pag. 2720; cfr. anche Allegato 3. Nota tecnica e metodologica per il 2001). **L'ammontare degli studi ha quindi carattere orientativo, e sul piano giuridico, ripetiamo, ha valore di presunzione legale relativa, contro cui è ammessa prova contraria, come s'è detto.**

* * *

Nella fattispecie, prima dell'avviso d'accertamento, vi sono stati due tentativi d'accertamento con adesione mediante contraddittorio (cfr. PV dell'11.03.2004 e del 24.06.2004). In tale sede la contribuente metteva in risalto che nella compilazione del mod. SD07D è stato erroneamente indicato al **rigo F01** l'importo di £ 5.154.000, che, trattandosi di prodotti finiti, avrebbe dovuto essere indicato solo al **rigo F02**; che al **rigo F11** è stato erroneamente indicato l'importo di £ 65.090.000, equivalente al totale dei beni strumentali, che invece avrebbe dovuto essere ridotto per l'impossibilità di utilizzare tutti i beni contemporaneamente a causa del numero di addetti; e si chiedeva, di conseguenza, di ridurre l'importo del **rigo F11** a £ 37.342.000 (= £ 65.090.000 - il 75% di £ 36.997.520, pari a 27.748.140). La contribuente chiedeva, inoltre, di tenere in considerazione la precaria situazione del settore dell'attività, condizionata dal mercato extracomunitario e dallo spostamento all'estero di gran parte della lavorazione.

L'Ufficio non riteneva sufficienti le giustificazioni addotte dalla parte e procedeva all'accertamento: giacché anche escludendo dallo studio di settore SD07D la

voce D06 (lavorazione affidata a terzi nell'espletamento dell'attività) per £ 52.121.000, lo scostamento permane (£ 8.811.000), con la conferma della non congruità; né il parziale mancato utilizzo annuale dei macchinari può influire sull'annullamento dell'atto (cfr. avv. accertamento, pag. 3).

È vero che, nel caso in esame, lo studio di settore applicato è conseguenza dell'allegato alla dichiarazione modello Unico compilato dalla contribuente, ed è pur vero che il risultato degli studi di settore costituisce una presunzione legale; ma ciò non esime l'accertatore dall'obbligo di indicare espressamente i dati utilizzati immessi nel sistema Gerico e i conseguenti esiti del calcolo: ricavo dichiarato, ricavo puntuale di riferimento, ricavo minimo ammissibile, la congruità e gli indici di coerenza. Insomma, l'Ufficio deve dar conto al contribuente (e al giudice), nell'atto d'accertamento, degli elementi sui quali agisce la presunzione, il cui risultato costituisce la prova (presunta) del reddito accertato. Negli atti, tali dati sono stati riportati soltanto nell'allegato n. 4 alle contro-deduzioni dell'Ufficio; la contribuente, tuttavia, ne aveva già avuto conoscenza in sede di contraddittorio, tant'è vero che in tale occasione li ha contestati.

Da questi dati risulta che il ricavo dichiarato dalla contribuente è di £ 221.095.000, che il ricavo puntuale di riferimento presunto è di £ 229.906.000 e che il ricavo minimo ammissibile presunto è di £ 214.263.000. **Il ricavo dichiarato è dunque di £ 8.811.000 inferiore al maggiore ricavo presunto, ma superiore di £ 6.832.000 a quello minimo ammesso;** quindi lo scostamento tra il ricavo puntuale di riferimento presunto (£ 229.906.000) e quello dichiarato dal contribuente (£ 221.095.000) è pari a £ 8.811.000, e rappresenta il 3,8% del ricavo massimo accertato presuntivamente, ma è anche maggiore del 3,2% rispetto al ricavo minimo ammesso presuntivamente.

Alla Commissione non pare che lo scostamento apparato configuri una “grave incongruenza”, tale da fare ignorare *sic et simpliciter* le argomentazioni della parte contribuente: l'impiego non costante dei macchinari a causa della loro vetustà e della scarsità dell'apporto lavorativo dei dipendenti, la notoria crisi del settore d'attività; elementi tutti non negati dall'Ufficio, ma da esso ritenuti influenti sul risultato dello studio di settore.

Questi elementi, invece, a parere della Commissione vanno considerati. La stessa Amministrazione Finanziaria, per quanto riguarda il settore manifatturiero (cui appartiene l'attività della ricorrente), raccomanda di tener conto: “dell'età e del livello di obsolescenza dei macchinari e dei beni strumentali perché il solo valore degli stessi potrebbe in alcuni casi non essere completamente indicativo del loro grado di efficienza; dell'effettivo grado di utilizzo dei predetti macchinari, te-

nuto conto che, in alcuni casi, gli stessi possono essere utilizzati anche per un limitato periodo di tempo” (cfr. C.M. 21/05/1999 n. 110/E, § 7.2 — in *“Finanza & Fisco” n. 22/99, pag. 2735*). Con riferimento alle attività di confezione di vestiario “va, in particolare, tenuto conto che il settore della moda è caratterizzato dalla ciclicità nei volumi di produzione; tale fenomeno comporta, nelle piccole imprese, l’esistenza di temporanee eccedenze di personale rispetto all’effettiva produttività ...” (cfr. C.M. 121/E dell’8/06/2000, § 1.1.3.2 — in *“Finanza & Fisco” n. 24/2000, pag. 3177*); “... gli Uffici avranno cura di adeguare il risultato dell’applicazione degli studi alla concreta particolare situazione dell’impresa, tenendo anche conto della localizzazione nell’ambito del territorio comunale non colta dalle elaborazioni dalle quali sono scaturiti gli studi di settore.” (C.M. 21/05/1999 n. 110/E, § 7. In questo senso, cfr. anche la C.M. 27/06/2002 n. 58/E, pagg. 36, 37 — in *“Finanza & Fisco” n. 26/2002, pag. 2526*; C.M. 11/04/2002 n. 29/E, pag. 10 e ss. — in

“Finanza & Fisco” n. 17/2002, pag. 1674). Anche la Suprema Corte sottolinea che “la stessa Amministrazione deve individuare gli elementi da utilizzare nel caso concreto, potendo addirittura disattendere i coefficienti quando esistono altri dati che evidentemente esprimono meglio la situazione concreta.” (cfr. Cass. 15/12/2003 n. 19163).

In definitiva, per i motivi sopra esposti e in considerazione dello scarto non eccessivo tra il reddito dichiarato e quello massimo presunto (3,8%) - reddito dichiarato peraltro superiore del 3,2% rispetto al reddito minimo ammissibile, la Commissione ritiene che il ricorso debba essere accolto.

Esistono giusti motivi per compensare le spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso.