

# Accertamenti da studi di settore: privi di motivazione solo con l'uso di formule *standard* “nel suo caso, l'applicazione dello studio ... determina ricavi maggiori di quelli dichiarati”

*Commissione Tributaria Provinciale di Macerata - Sezione III - Sentenza (CTP) n. 63 del 30 dicembre 2003*

*Presidente: De Sanctis, Relatore: De Sanctis*

**ACCERTAMENTO - IMPOSTE SUI REDDITI - IVA (Imposta sul valore aggiunto) - STUDI DI SETTORE - Art. 62-bis del DL 30/08/1993, n. 331, conv. in L 29/10/1993, n. 427 - Art. 10 della L 08/05/1998, n. 146 - Art. 39, comma 1, lett. d), del DPR n. 29/09/1973, n. 600 - Accertamento basato sulle risultanze degli studi di settore - Motivazione - L'ufficio deve motivare l'accertamento in relazione alla adattabilità e congruità delle risultanze degli studi di settore con riferimento alla specifica situazione del contribuente - Le presunzioni scaturenti dall'applicazione degli studi non esonerano l'Ufficio dall'obbligo di specificare gli elementi, almeno prevalenti, di incoerenza o incongruenza rilevati - Carenza di motivazione dell'accertamento sussiste in caso di utilizzo di formule stereotipate**

La Commissione Tributaria Provinciale di Macerata, Sez. III, riunita con l'intervento dei Signori: Enzo De Sanctis (Presidente/Relatore), Felici Ranieri, Naso Luigi (Componenti), ha emesso la seguente

## **Sentenza**

- sul ricorso n. 603/03, depositato il 26/06/2003;
- avverso Avviso di Accertamento n. ---, IRPEF '98;

**contro**

Agenzia Entrate Ufficio Macerata

proposto dal ricorrente: ---; difeso da: ---

## **Oggetto della domanda, Svolgimento del processo**

Il 31.10.2002 l'Agenzia delle Entrate Ufficio Imposte Dirette di Macerata ha notificato alla sig.ra --- titolare dell'omonima ditta individuale di Morrovalle, l'avviso di accertamento n. ---, con il quale ha accertato ai fini IRPEF, addizionale regionale IRPEF e IRAP per l'anno 1998 ricavi per £. 53.938.000, derivanti dallo studio di settore relativo all'attività svolta ed elaborato ai sensi del D.L. n. 331/1993, a fronte di quelli dichiarati in £. 27.633.000.

Con atto depositato il 26/06/2003 ha proposto ricorso la sig.ra --- rappresentata e difesa dal rag. --- la quale ha chiesto, previa sospensione dell'atto impugnato e discussione in pubblica udienza, l'annullamento dell'avviso di accertamento, con vittoria delle spese di giudizio.

E ciò assumendo che:

- l'avviso è carente di motivazione, in quanto è fondato esclusivamente sullo scostamento tra ricavi calcola-

ti mediante studi di settore e quelli dichiarati dal ricorrente, senza alcun riscontro contabile e/o documentale e senza tener conto della effettiva condizione soggettiva specifica del contribuente;

— inutilmente la ricorrente ha presentato istanza di accertamento con adesione e poi di annullamento, ricevendo dall'Ufficio la risposta che le procedure seguite sono state quelle di legge;

— l'Ufficio non ha provveduto all'invito al contraddittorio, prima di emettere l'atto;

— l'applicazione dello studio di settore non tiene conto delle particolarità dell'attività spiegata e della realtà economica del territorio;

— nel caso di specie trattasi di attività stagionale in un settore in crisi per la forte concorrenza estera, che si svolge per circa soli 9 mesi all'anno;

— circa la non coerenza riguardante i macchinari, questi non sempre rilevano attendibili risultati proporzionati alla novità delle macchine;

— per quanto riguarda la rotazione di magazzino, questa è fuori luogo, in quanto la ditta ricorrente, lavorando per terzi, riceve i materiali da tagliare dalla committenza;

— per quanto riguarda l'istanza di sospensione, la ricorrente ritiene l'esistenza del *fumus boni iuris* risultando mancante l'invito al contraddittorio e l'esistenza del *periculum* di grave danno, in quanto essa ricorrente dovrebbe ricorrere al mercato del credito per poter ricostituire la situazione antecedente l'eventuale pagamento delle imposte richieste.

L'istanza di sospensione è stata discussa e decisa all'apposita udienza del 22.07.2003, nella quale è stata emessa ordinanza di reiezione.

Con atto depositato il 16.09.2003 si è costituito in giudizio l'Ufficio di Macerata della Agenzia delle Entrate, in persona del capo area di controllo dr. --- il quale ha chiesto, con la vittoria delle spese di giudizio, la reiezione del ricorso.

E ciò assumendo che:

— il mancato contraddittorio è dovuto al comportamento del contribuente, che non ha dato tempo all'Ufficio di formulare l'invito a comparire pur essendo ancora sospesi i termini di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 218/1997;

— in ogni caso è rimasto comunque integro il diritto di difesa del contribuente in sede contenziosa;

— l'Ufficio non ha operato in base agli studi di settore, ma ha emesso l'accertamento *ex art. 39 I° comma lett. d)* del D.P.R. n. 600/1973, utilizzando gli elementi di presunzione scaturenti dall'applicazione del procedimento dello studio di settore;

— non vi è la eccepita carenza di motivazione, in quanto l'Ufficio poteva procedere alla rettifica dei reddi-

ti d'impresa anche sulla base di presunzioni gravi precise e concordanti, quali sono da ritenere le risultanze degli studi di settore;

— nel merito si fa rilevare che gli studi di settore, prima della loro applicazione e approvazione, sono stati sottoposti ad apposita commissione di esperti che ha tenuto in conto le osservazioni delle associazioni di categoria;

— le affermazioni della ricorrente sono irrilevanti, anche perché non documentate, né provate, nemmeno in sede contenziosa.

Il ricorso è stato discusso e deciso all'udienza del 28 novembre 2003.

## Motivi della decisione

**1.1** Con il primo motivo del ricorso la ricorrente eccepisce la carenza di motivazione, in quanto l'atto impugnato è fondato *sic et simpliciter* sul mero scostamento tra i ricavi calcolati mediante l'applicazione degli studi di settore e quelli dichiarati, senza ulteriori riscontri, senza tener conto della realtà aziendale e in violazione dell'art. 7 della L. n. 212/2000. Pur se un pò confusamente, quindi, la ricorrente ha eccepito la carenza di motivazione dell'atto impugnato, il quale contiene una motivazione stereotipa, senza fare espresso riferimento alla realtà specifica dell'azienda verificata

**1.1.A** L'Ufficio, infatti, si è limitato a prendere atto dello scostamento tra il dichiarato e quanto risultante dallo studio di settore, senza motivare ulteriormente e senza specificare in base a quali elementi specifici è giunto al calcolo dei ricavi attribuibili all'azienda ricorrente.

Se è pur vero che esiste a favore dell'Ufficio, in forza degli studi di settore, una presunzione semplice, e non grave precisa e concordante, è anche vero che **tale presunzione non esonera l'Ufficio dall'obbligo di motivazione e di specificare gli elementi, almeno prevalenti, di incoerenza o incongruenza che lo stesso Ufficio ha rilevato tra quelli forniti dal contribuente**, garantendo così allo stesso il diritto al successivo eventuale contraddittorio in sede contenziosa.

**1.1.B** Avendo l'Ufficio rinunciato ad applicare l'istruttoria propria del procedimento di accertamento con adesione (con necessario contraddittorio e motivazione finale prima dell'accertamento) esso ha impedito alla parte di conoscere gli elementi specifici della sua situazione che hanno giustificato la presunzione di denuncia di ricavi inferiori al reale e ha impedito al Giudicante di valutare se e in quanto e per quanto detta presunzione semplice, e quindi valutabile dal Giudice, abbia indotto l'Ufficio a ricalcolare i ricavi nella misura contestata.

In buona sostanza in questo giudizio sia la parte che il Giudice, chiamato a valutare gli elementi che importano la

eventuale applicazione della citata presunzione, non sono stati posti in grado di sapere in base a quali elementi si è arrivati a ritenere lo scostamento e la misura dello stesso.

In questo modo l'Ufficio non ha pienamente garantito al contribuente il diritto al contraddittorio nella successiva fase contenziosa e non ha posto questo Collegio in grado di valutare appieno la fattispecie permettendogli di conoscere i vari elementi di incoerenza o incongruenza, contenuti in una documentazione in possesso dell'Ufficio, ma non depositata agli atti.

**1.1.C** È stato ritenuto che "l'Ufficio non è tenuto a verificare tutti i dati richiesti per uno studio generale di settore, potendosi basare anche su alcuni elementi ritenuti sintomatici per la ricostruzione del reddito del contribuente" (v. Cass. Civ. Sez. Trib. 02/12/2002 n. 17038 in tema di accertamento compiuto in base a gravi incongruenze tra i costi, compensi e ricavi dichiarati e quelli previsti sulla base delle caratteristiche dell'attività esercitata).

Trattatasi quindi, nel caso esaminato dal Supremo Collegio, di un accertamento che aveva precisato in base a quali elementi specifici era stata ritenuta la presunzione che ha giustificato il maggior valore dei ricavi contestato: **specificazione che è mancata del tutto nel caso di specie, ritenendo questa Commissione insufficiente la motivazione stereotipa usata nell'avviso, secondo la quale "nel suo caso, l'applicazione dello studio di settore SD08U relativo all'attività da lei svolta (cod. 19.30.2 — ndr. Fabbricazione di parti e accessori per calzature non in gomma) determina ricavi maggiori di quelli dichiarati"**.

Occorreva, ad avviso di questo Collegio, che l'Ufficio avesse precisato quale elementi dichiarati sono stati ritenuti incongruenti e/o incoerenti. Solo in questo modo l'atto sarebbe stato ritenuto motivato, la ricorrente avrebbe potuto approntare appropriate difese e il Giudicante avrebbe avuto elementi precisi e incontestabili sui quali fondare il proprio convincimento.

**1.1.D** Tutto ciò non è potuto avvenire sia perché l'Ufficio ha saltato la procedura di contraddittorio prevista nell'accertamento per adesione prima di emettere l'atto, sia perché l'Ufficio ha ommesso di intraprendere tale procedura malgrado espressa tempestiva richiesta della ricorrente, sia perché l'Ufficio non ha riportato né indicato gli "elementi significativi considerati", di cui fa cenno a pag. 2 dell'avviso di accertamento.

Se l'Ufficio avesse continuato a motivare, precisando quale elementi dichiarati sono stati ritenuti in tutto o in parte incongruenti la ricorrente avrebbe potuto approntare appropriate apposite difese e questa Commissione avrebbe avuto forniti elementi precisi e certi sui quali fondare il proprio convincimento, condividendo o disattendendo, con doverosa motivazione, le argomentazioni

logiche dell'Ufficio che hanno indotto lo stesso alle conclusioni presuntive di evasione.

**1.1.E** Pertanto la Commissione ritiene l'atto impugnato privo di motivazione nel senso sopra indicato, dichiarandolo illegittimo, rettificando così in parte il proprio precedente orientamento interpretativo sul tema dinanzi alla esplicita eccezione della ricorrente.

**1.2.A** La ricorrente ha eccepito che l'Ufficio non ha provveduto a notificare, prima dell'accertamento, l'invito al contraddittorio contravvenendo a varie circolari ministeriali.

Se è pur vero che esistono disposizioni non vincolanti di seguire, in caso degli studi di settore, il procedimento dell'accertamento con adesione, è altrettanto vero che non esiste in capo al contribuente un diritto al contraddittorio nella fase precontenziosa, come rilevato dall'Ufficio e come ritenuto anche di recente dalla Cass. Civ. Sez. Trib. 02/12/2002, n. 17038, la quale ha precisato "... il contraddittorio, ed il conseguente diritto al contraddittorio sorgono soltanto a seguito dell'impugnazione dell'avviso di accertamento. Prima di questo momento la lite fiscale non sussiste (o, a tutto concedere, è meramente eventuale) e non sussiste un diritto al contraddittorio".

**1.2.B** Pertanto l'eccezione della ricorrente va disattesa, così come quella relativa alla mancata apertura della procedura di accertamento per adesione richiesta dalla contribuente dopo l'avviso di accertamento.

L'Ufficio, omettendo la convocazione nei 15 giorni successivi la richiesta, ha commesso una mera irregolarità in rapporto alle precise circolari ministeriali, tutt'al più di interesse disciplinare, ma non ha posto in essere un comportamento illegittimo e tale da importare la nullità dell'atto riferibile, in quanto il legislatore non ha previsto alcuna conseguenza negativa a seguito della cennata mancata convocazione.

**1.3.A** Vanno anche respinti gli altri motivi del ricorso, in quanto trattasi di motivi generici, non provati e costituenti ipotesi critiche degli studi di settore senza fornire elementi probatori di giudizio.

**1.3.B** Risulta precisato solo il motivo che il lavoro si svolgerebbe ormai in maniera stagionale e per 9 mesi, ma questo è poi smentito dalle fatturazioni, prodotte dalla stessa ricorrente, che interessano tutti i mesi dell'anno.

**2.1** Per i suesposti motivi il ricorso va accolto, mentre le spese di giudizio vanno compensate sia per la novità delle questioni sia per il fatto che, tranne uno, tutti gli altri motivi del ricorso sono stati respinti.

**P.Q.M.**

La Commissione delibera di accogliere il ricorso. Spese compensate.