

Accertamento in base agli studi di settore: lo scostamento pari a circa il 10% non dimostra le *gravi incongruenze ex articolo 62-sexies*, comma 3, D.L. 331/1993

Commissione Tributaria Provinciale di Macerata - Sezione III - Sentenza (CTP) n. 9 dell'8 febbraio 2006

Presidente: De Sanctis, Relatore: De Sanctis

ACCERTAMENTO - STUDI DI SETTORE - IMPOSTE SUI REDDITI - IVA (Imposta sul valore aggiunto) - IRAP - 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 - DPR 31/05/1999, n. 195 - Art. 9, commi 12 e 13, della L 28/12/2001, n. 448 - Art. 39, comma 1, lett. d), del DPR n. 29/09/1973, n. 600 - Settore di attività del contribuente in riconosciuto stato di crisi - Configurazione dell'esistenza di *gravi incongruenze ex art. 62-sexies*, comma 3, DL 331/1993 - Necessità altri indizi concordanti di evasione a carico del contribuente - Rilevanza ai fini dell'annullamento dell'accertamento della lieve entità della differenza tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore al fine della configurazione dell'esistenza di *gravi incongruenze ex art. 62-sexies*, comma 3, DL 331/1993

In massima

Per i settori in stato di crisi per la configurazione dell'esistenza di *gravi incongruenze ex art. 62-sexies*, comma 3, D.L. 331/1993 fondanti gli accertamenti basati sugli studi di settore l'Ufficio deve produrre elementi di sicura affidabilità logica che possono far desumere l'infedeltà della dichiarazione del contribuente. Per la

sussistenza di *gravi incongruenze* l'importo dei ricavi non dichiarati determinati in via presuntiva, non può essere di lieve entità. (Nel caso di specie lo scostamento di una percentuale pari a circa il 10% di quanto accertato in forza dello studio di settore è stato ritenuto insufficiente per integrare il requisito delle *gravi incongruenze* che legittimano l'accertamento induttivo) (*Massima non ufficiale*)

Nel testo integrale

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

Sentenza

— sul ricorso n. ---/2004 depositato il 20/01/2004
— avverso Avviso di accertamento n. --- IVA 1998

contro

Agenzia Entrate Ufficio Macerata

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

Oggetto della domanda e Svolgimento del processo

Il 13.11.2003 l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Macerata ha notificato alla --- l'avviso di accertamento n. --- per l'anno 1998, con il quale l'Ufficio, contestando la discordanza tra quanto denunciato dalla società e quanto risultante dallo studio di settore, ha accertato un ricavo puntuale di riferimento di £. 222.322, a fronte di ricavi dichiarati per £. 195.820.000 con uno scostamento di £. 26.502.000.

Con atto depositato il 20.01.2004 ha proposto ricorso il sig. --- in nome e per conto della società, assistito dal sig. --- di Macerata, il quale ha chiesto, con la condanna dell'Ufficio alle spese di giudizio, che venga dichiarata l'illegittimità dell'atto impugnato per carenza di motivazione e la nullità dello stesso per palese violazione della L. 212/2000 e per mancanza di presupposti oggettivi e soggettivi essendo stata travisata la realtà dei fatti.

E ciò assumendo che:

— l'Ufficio non ha seguito le disposizioni ministeriali per l'applicazione dello studio di settore nella fase del contraddittorio precontenzioso, omettendone la procedura;

— lo strumento parametrico deve fungere da supporto all'attività accertatrice, ma non può costituire autonomo strumento di quantificazione del reddito;

— ricorre la carenza di motivazione dell'atto, in quanto l'Ufficio non ha spiegato le ragioni per cui ha disatteso le giustificazioni addotte dal contribuente circa lo scostamento accertato;

— risulta accertata anche dall'Osservatorio Provinciale relativo allo studio di settore la crisi del settore dovuta a fattori nazionali e internazionali, per cui i contoterzisti hanno visto ridursi notevolmente gli ordini e i ricavi;

— nel caso in esame il valore dei beni strumentali non è cospicuo;

— nel corso dell'anno vi è un fermo di attività di circa tre mesi per il cambio stagionale.

Con atto depositato il 05/03/2004 si è costituito in giudizio l'Ufficio di Macerata della Agenzia delle Entrate, il quale ha chiesto, con la condanna alle spese di giudizio, la reiezione del ricorso e, in via subordinata, la sospensione del giudizio in attesa del provvedimento di revisione dello studio di settore SD08U.

E ciò assumendo che:

— l'atto impugnato è stato emesso ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973 utilizzando gli elementi presuntivi scaturenti dall'applicazione dello studio di settore;

— lo scostamento tra il dichiarato e quanto risultante dai calcoli parametrici costituisce presunzione grave, precisa e concordante;

— non vi è norma che stabilisca un diritto per il contribuente al contraddittorio precontenzioso, né vi è alcu-

na lesione ai diritti del contribuente quando l'Ufficio omette la fase del contraddittorio;

— non ricorre alcuna carenza di motivazione, in quanto l'atto, seppur sommariamente, è stato motivato;

— è vero che l'Osservatorio Provinciale ha discusso la situazione dei contoterzisti ed ha ammesso la crisi del settore, ma sino a quando lo stesso non sia sostituito da altro, l'Ufficio è tenuto alla applicazione dello studio esistente;

— comunque l'Ufficio si rende disponibile ad esaminare una proposta di conciliazione valutando le giustificazioni del contribuente e tenendo conto delle problematiche dello studio di settore in questione;

— irrilevanti sono i motivi di fatto addotti dal ricorrente.

Il 14.01.2006 la ditta ricorrente ha depositato, con allegati, memorie illustrative, con le quali ha ribadito i motivi del ricorso, precisando che il D.M. 31/03/2005 ha previsto la versione aggiornata e corretta dello studio di settore SDO8U, sostituendolo con il TDO8U, che prevede nuove variabili. In forza di tale studio il ricavo dichiarato è € 101.133,00, quello puntuale € 100.318,00 e quello minimo ammissibile € 96.204,00, per cui quanto dichiarato è congruo ma non coerente, pur risultando coerenti due indici su tre.

Con successivo atto depositato il 23.01.2006 il ricorrente ha chiesto la trattazione del ricorso in pubblica udienza.

Il ricorso è stato discusso e deciso all'udienza pubblica del 03.02.2006.

Motivi della decisione

La Commissione respinge preliminarmente la richiesta subordinata dell'Ufficio di sospensione del giudizio in attesa della revisione dello studio di settore, in quanto non consentita dal D.Lgs. n. 546/1992 e in quanto superata dalla entrata in vigore del nuovo studio di settore aggiornato.

La Commissione respinge anche il motivo del ricorrente per il quale sarebbe nullo l'atto per carenza della fase di contraddittorio precontenzioso, così come previsto dalle circolari ministeriali, in quanto non vi è un diritto a tale fase e la inosservanza o disapplicazione delle stesse può costituire illecito disciplinare, ma non pregiudica il diritto di difesa sempre esercitabile nella fase contenziosa.

A tale riguardo la Giurisprudenza della Suprema Corte, fatta propria da questo Collegio, precisa che non vi è un diritto a tale fase in capo al ricorrente, per cui non si può ritenere affetto da nullità l'atto.

L'unico motivo che resta in discussione è quello relativo all'applicazione dello studio di settore che l'Ufficio dichiara essere stato posto a base dell'accertamento *ex art. 39 co. 1 lett. d)* del D.P.R. 600/1973, ritenendo le risultanze di tale studio una presunzione grave precisa e concordante a favore dell'Ufficio, con inversione dell'onere della prova.

L'Ufficio ha portato a sostegno del suo atto impugnato solo l'orientamento ministeriale che qualificerebbe lo scostamento tra il dichiarato e quanto risulta dai calcoli basati sullo studio di settore una presunzione grave precisa e concordante: una presunzione semplice e titolata che importerebbe l'inversione dell'onere della prova ponendola a carico del contribuente.

Ciò non è condiviso da questo Collegio, il quale da tempo ha fatto proprio il principio enunciato dalla Cass. Civ. Sez. Trib. 27/02/2002 n. 2891 (in *"Finanza & Fisco"* n. 11/2002, pag. 1274) e confermato da successiva giurisprudenza, che testualmente recita: "È l'art. 39 comma 1 lett. d), a consentire sulla base della disamina della contabilità operata dall'Ufficio, di ricostruire l'esistenza di attività non dichiarate attraverso presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti; **e questo valore possono assumere, se confortate da altri indizi**, le difformità delle percentuali applicate in concreto rispetto a quelle mediamente riscontrate nel settore di appartenenza, emergenti da studi di settore, quando vi sia uno scostamento che renda del tutto non credibile il risultato della dichiarazione".

Come corollario di tale principio, che qui si ribadisce, ha da ritenersi che il semplice scostamento tra il dichiarato e il risultato dei calcoli parametrici costituisce un indizio o al massimo una presunzione semplice priva dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, in quanto mancano gli ulteriori indizi di "conforto", richiesti dalla citata Suprema Corte, che soli, concorrendo con lo scostamento, lo fanno assurgere a presunzione grave precisa e concordante, con l'inevitabile inversione dell'onere della prova.

Nel caso di specie l'Ufficio non ha avanzato, ma nemmeno enunciato, uno o più indizi, oltre il semplice scostamento, che giustificassero la sua affermazione che si era di fronte a presunzioni gravi precise e concordanti, e quindi ad una prova piena, non fornendo nemmeno di aver eseguito l'accurata disamina della contabilità del contribuente e di aver verificato accuratamente quanto eccepito dallo stesso circa il ridotto tempo lavorativo, anche per la nota crisi produttiva del settore, che l'Ufficio non contesta.

Va anche rilevato che lo stesso Ufficio non ha motivato perché quanto dichiarato è stato ritenuto e dichiarato incongruo e quale elemento fosse incongruo, limitandosi a ritenere implicitamente, e quindi senza motivarlo, che oltre lo scostamento ricorressero le due altre condizioni volute dalla legge per poter basare l'accertamento sulle risultanze dei calcoli dello studio di settore; condizioni previste dal Legislatore e costituite dall'esame della contabilità e dalla esistenza di "gravi incongruenze" (da notare che la citata sentenza della Cassazione richiede addirittura che lo scostamento sia tale che "renda del tutto non credibile il risultato della dichiarazione").

Infatti, solo dopo aver ritenuto, motivandolo, che ricorressero dette condizioni, l'Ufficio poteva porre a base del-

l'accertamento i risultati dello studio di settore, ricalcolando l'importo dichiarato in misura minore dal contribuente.

Pertanto va ritenuto che lo stesso Ufficio non ha assolto l'onere della prova che gli compete quando pretende delle somme dai contribuenti, non potendo esso Ufficio limitarsi ad offrire come solo momento probatorio una presunzione priva dei caratteri di gravità precisione e concordanza.

In buona sostanza non è configurabile la presunzione ritenuta dall'Ufficio con il solo scostamento, ma è necessario che ricorrano altri indizi concordanti di evasione a carico del contribuente, di cui non v'è traccia negli atti processuali, e le gravi incongruenze sopra citate.

Se si dovesse accettare l'interpretazione dell'Ufficio sorgerebbe il dubbio di illegittimità costituzionale delle norme sugli studi di settore per contrasto con l'art. 53 della Costituzione e con i principi per cui anche l'accertamento induttivo deve rapportarsi alla effettiva capacità contributiva del contribuente.

Condivisibile è infine la considerazione della ricorrente, per la quale lo strumento parametrico deve fungere solo da supporto all'attività accertatrice, ma non può costituire da solo autonomo strumento di quantificazione del reddito.

Ciò significa che lo strumento parametrico può costituire lo spunto o *input* (v. art. 39 citato) dell'accertamento analitico induttivo, ma non può costituire da solo, con applicazione meccanica e immotivata, lo strumento del calcolo e riliquidazione del reddito e dell'imposta: questi vanno operati o con prove documentate o con presunzioni gravi, precise e concordanti che vanno applicate caso per caso, tenendo sempre conto delle effettive realtà aziendali.

E che lo scostamento non può costituire da solo presunzione grave precisa e concordante lo conferma la circostanza che il nuovo studio di settore riconosce la congruità e due dei tre indici di coerenza, come documentato dal ricorrente. Tale circostanza importa da un lato la conferma della natura solo indiziaria dello scostamento che non sia suffragato da altri elementi indiziari di evasione e dall'altro esclude che ricorrano nel caso di specie le "gravi incongruenze" richieste dal Legislatore (art. 62-sexies III comma D.L. 30/08/1993 n. 331) per legittimare l'accertamento di cui all'art. 39 1° comma lett. d) del D.P.R. n. 600/1973.

Infatti a parere di questa Commissione, **uno scostamento di una percentuale pari a circa il 10% di quanto accertato meccanicamente in forza dello studio di settore non integra il requisito delle "gravi incongruenze" che legittimano l'accertamento induttivo.**

Pertanto il ricorso va accolto e le spese di giudizio vanno compensate, attesa la reiezione di alcune doglianze del ricorrente non soccombente.

P.Q.M.

La Commissione delibera di accogliere il ricorso. Spese compensate.