



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI REGGIO NELL'EMILIA SEZIONE 03

riunita con l'intervento dei Signori:

[REDACTED]	AVVOCATO [REDACTED]	Presidente
[REDACTED]	[REDACTED]	Relatore
[REDACTED]	[REDACTED]	Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

IN PUBBLICA UDIENZA

- sul ricorso n. 204/06
depositato il 09/03/2006

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n.8697000064 IVA+IRPEF+IRAP
1998

contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO REGGIO EMILIA
proposto dal ricorrente:

[REDACTED]

TITOLARE [REDACTED]
VIA [REDACTED] RE

difeso da:

RAG. [REDACTED]

VIA [REDACTED] RE

SEZIONE

N° 03

REG.GENERALE

N° 204/06

UDIENZA DEL

09/06/2008 ore 15:00

SENTENZA

N°

77. 3. 08

PRONUNCIATA IL:

9 GIU. 2008

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

29 SET. 2008

Il Segretario

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Reggio Emilia - , avvalendosi delle risultanze scaturite dall'applicazione degli studi di settore, rilevava, in sede di controllo della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1998 presentata dalla signora [REDACTED], esercente il commercio al dettaglio di calzature e in regime di contabilità semplificata, uno scostamento tra i ricavi dichiarati (€.186.350.000) e quelli desunti attraverso lo strumento presuntivo citato (€.204.174.000) di guisa che, dopo un tentativo di contraddittorio con la parte, rimasto infruttuoso, procedeva all'integrazione indiretta dei componenti positivi di reddito (+ €.17.824.000), in conformità a quanto disposto dalla lett.d), c.1, dell'art.39/DPR.n.600 e dell'art.54/DPR.n.633, a mezzo di avviso di accertamento entrato nella sfera conoscitiva della contribuente in data 30.11.2005.

Seguendo tale percorso le imputava un carico fiscale complessivo di €.17.220.000 costituito da IRPEF e addizionali per €.5.213.000, da IRAP per €.758.000, da IVA per €.3.564.000 e da sanzioni per €.7.685.000.

Il soggetto passivo del rapporto tributario insorgeva avverso l'atto de quo deducendo, sotto il profilo di diritto, la sua nullità con una serie di eccezioni configuranti la violazione del principio di capacità contributiva, la carenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza delle presunzioni messe a suo fondamento, il difetto di motivazione per insussistenza di "gravi incongruenze" tra i ricavi denunciati e quelli ricostruiti e l'ineidoneità dello studio di settore a descrivere esattamente le caratteristiche oggettive della struttura aziendale, mentre, nel merito, lamentava l'imprecisione del meccanismo matematico-statistico utilizzato ritenendo non essere stati presi in debita considerazione aspetti peculiari rappresentativi della specifica realtà economica fra i quali menzionava le difficoltà susseguenti al terremoto del 1996, la concorrenza di un ipermercato operante nella zona e la pesante situazione familiare.

Chiedeva pertanto declaratoria di nullità dell'avviso di accertamento con vittoria di spese ed onorari.

L'Ufficio, alla sua volta, asseriva, nella replica del 4.4.2006, non essere sostenibile l'assunto afferente l'inosservanza dell'art.53 della Costituzione ricoprendo il mezzo istruttorio posto a sostegno della rettifica carattere di presunzione legale relativa ed essere stato esaudito l'obbligo di motivazione mediante l'esplicitazione nell'avviso impugnato delle ragioni giuridiche e dei presupposti di fatto comprovanti la pretesa tributaria; ribadiva inoltre l'effettività dell'incongruenza riscontrata nell'ammontare dei ricavi ravvisandola insita nel rigore metodologico del ragionamento codificato nel software GE.RI.CO (invocava, seppure in modo incompleto, la sent.n.2891 del 27.2.2002 della Suprema Corte).

Quanto alle argomentazioni addotte dall'opponente in ordine al contenuto oggettivo dei fatti, le reputava generiche e non significative ai fini di un'eventuale attenuazione del risultato derivato dall'applicazione dello studio di settore.

Alla stregua delle suesposte considerazioni chiedeva la reiezione del ricorso di parte e la condanna della stessa al pagamento delle spese giudiziali.

OSSERVA

All'apprezzamento della " *res dubia* " l'Ufficio è pervenuto, come s'è visto in narrativa, per mezzo della rielaborazione dei ricavi conseguiti, operazione che è stata ottenuta facendo uso degli elementi di valutazione introdotti nell'ordinamento tributario dall'art.62-bis del D.L. n.331/93, convertito con modificazioni dalla L.29.10.93, n.427, il quale, in connessione con l'art.62-sexies, c.3 del D.L. citato, ha espressamente prescritto che " gli accertamenti di cui agli artt.39 (c.1 - lett.d) del DPR.n.600 e 54 del DPR.n.633, possono essere fondati anche sull'esistenza di **gravi incongruenze** tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili....omissis....dagli studi di settore elaborati ai sensi del predetto art.62-bis ".

La nuova norma istruttoria risulta adunque strettamente coordinata al contesto dispositivo dell'art.39/DPR.n.600 e dell'art.54/DPR.n.633 in quanto ha integrato le ipotesi ivi configurate con



un'ulteriore possibilità di analisi comparata tendente a identificare eventuali realtà economiche sensibilmente difformi da quelle prospettate per via contabile.

Imperniando quindi il suo operato su tale base normativa, l'Ufficio ha concretato l'atto di accertamento sul presupposto del divario riscontrato tra i ricavi denunciati e quelli individuati mediamente nel settore di appartenenza.

E' inoltre opportuno rammentare che la legittimità del ricorso a questo nuovo mezzo di indagine ha trovato suffragio nella sent.n.2891 del 21.12.2000 (dep. Il 27.2.2002) della Corte di Cassazione la quale, sottolineando che "l'evoluzione legislativa che si è avuta a partire dal 1985 ha confermato sempre di più la possibilità che l'A.F. utilizzi strumenti presuntivi legittimati dalla prassi e valutati già in sede preventiva a livello generale, tanto che ormai da qualche anno gli studi di settore si stanno consolidando e stanno offrendo soluzioni sempre più accettate e condivise" ha dedotto "poter assumere il valore di presunzioni semplici (purchè gravi, precise e concordanti), idonee, ai sensi dell'art.39, c.1, lett.d) del DPR.n.600, a ricostruire l'esistenza di attività non dichiarate, la difformità delle percentuali applicate in concreto rispetto a quelle mediamente riscontrate nel gruppo di appartenenza, quando vi sia uno scostamento che renda del tutto non credibile il risultato della dichiarazione (richiamata anche sent.n.15310 del 2000)".

La Suprema Corte ha tuttavia precisato che "trattandosi di presunzioni juris tantum, si verifica un'inversione dell'onere della prova, conseguente e legittima in un sistema che consente l'utilizzazione delle presunzioni a favore dell'Amministrazione per cui è sempre concessa al contribuente la possibilità di fornire la prova dell'inapplicabilità dei parametri al caso concreto, eventualmente anche per mezzo di altre presunzioni".

Ha anche deciso che "al giudice spetta verificare se vi siano le condizioni per utilizzarle (sussistenza dei requisiti richiamati) e il loro grado di affidabilità".

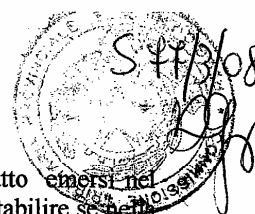
Pure l'A.F., consapevole del fatto che questi nuovi mezzi presuntivi non possono considerarsi assistiti da requisiti che escludano in maniera assoluta l'immunità dall'errore, ha ammesso, con circolare 8.6.2000, n.121/E, che possano nascondersi all'interno degli studi di settore elementi di criticità (anomalie e particolarità) che derogano all'utilizzabilità "tout court" degli specifici indicatori economici all'intera categoria di appartenenza potendo variare in modo sensibile le caratteristiche tecnico-operative dei soggetti che agiscono nel gruppo preso in considerazione (localizzazione dell'impresa, condizioni di marginalità economica, classificazione nell'ambito dei gruppi omogenei ed altre ancora).

E allo stesso modo, la C.M.27.6.2002, n.58/E, nell'affrontare con estremo realismo il sembiante relativo alla concretezza delle presunzioni, ha riconosciuto che la validità della metodologia impiegata non è garanzia della loro sicura applicabilità a tutti i contribuenti analizzati.

In questo senso ha segnato un decisivo punto di avanzamento nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni esaminate la raccomandazione fatta dalla stessa A.F. agli Uffici periferici di dare ampio spazio a un contraddittorio costruttivo con il contribuente nell'ambito della preliminare procedura di accertamento con adesione al fine di recepire, quali circostanze attenuanti o esimenti, le irregolarità e contraddizioni non percepibili automaticamente tramite il software.

Questo indirizzo ha trovato poi un sostegno puntuale nella giurisprudenza della Suprema Corte della cui sentenza n.17229 del 9.2.2006 (dep. Il 28.7.2006) si ravvisa utile citare il seguente passo: "In tema di accertamenti tributari, gli studi di settore, di cui all'art.62-bis del D.L. n.331 del 1993, conv. Nella L.n.427 del 1993, costituiscono atti amministrativi generali di organizzazione che non sono sufficienti a realizzare l'accertamento di un rapporto giuridico tributario. Infatti, perché si pervenga a tale risultato occorre il completamento dell'attività istruttoria amministrativa, nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, consentendo al contribuente, che voglia vincere la presunzione posta dagli studi di settore, ai sensi dell'art.12, c.7, della L.n.212 del 2000, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di adire il giudice tributario".

In verità, come evidenziato nelle premesse, il confronto fra le parti in causa non è stato proficuo, quantunque l'Ufficio si fosse dichiarato propenso a ridimensionare i maggiori ricavi accertati nella misura del 50%, talchè la vertenza è approdata presso questo organo giudicante il quale,



nell'esercizio della sua facoltà di valutazione autonoma degli indizi e dei dati di fatto emersi nel corso della fase processuale (Cass.21.12.2000, n.2891 e 13.3.2003, n.13802) dovrà stabilire se nella fattispecie in esame sia stato fatto buongoverno dei principi giuridici che devono guidare l'attività di accertamento incentrata sugli studi di settore.

Muovendo dalla premessa che i motivi di doglianza evidenziati dalla ricorrente si palesano accomunati dalla medesima impostazione logica e confluiscono sostanzialmente nell'assioma in base al quale l'impiego acritico dei risultati degli studi di settore non è idoneo a fondare un avviso di accertamento legittimo sul piano motivazionale e sotto il profilo della prova essendo necessaria l'esplicitazione di " **ulteriori elementi probatori** ", diventa conseguentemente indispensabile subordinare gli asseriti scostamenti algebrici individuati fra i dati della dichiarazione e le risultanze parametriche alla verifica dei presupposti della " **grave incongruenza** ".

L'Ufficio, come si è messo in risalto in narrativa, continua a sottolineare, "a contrariis", l'efficacia legale delle " **nude risultanze** " degli studi.

Nel caso concreto, l'infedeltà dei ricavi dichiarati è stata dedotta da un'unica circostanza in forza della quale la percentuale di ricarico applicata al costo della merce venduta (24%) è stata giudicata inferiore rispetto a quella media riscontrabile nel settore di appartenenza oscillante, secondo la rielaborazione induttiva in atti, dal 27% al 45%. Rapportando il costo del venduto di £.150.315.000 evidenziato dalla contribuente in denuncia (così composto: Esistenze iniziali di £.201.730.000 + Costo di acquisto merci di £.147.265.000 - Rimanenze finali di £.198.680.000) all'ammontare dei ricavi lordi ricostruiti (pari a £.204.174.000), emerge che il ricarico lordo operato nei confronti del soggetto passivo si è collocato, all'interno del c.d. "intervallo di confidenza", in una posizione intermedia (35,83%).

Senonché tale risultato medio non si manifesta supportato da " **ulteriori indizi dimostrativi** " e si ravvisa **contraddittorio** sia per l'inquadramento dell'esercizio commerciale fra i negozi di calzature di "fascia economica" (v:studio allegato) sia per la disponibilità dell'organo finanziario, nella fase della preventiva dialettica probatoria (v.verbale in atti) ad abbattere i maggiori ricavi accertati nella proporzione del 50% (relazionando infatti il costo del venduto prima segnalato ai nuovi ricavi elaborati sulla scorta della riduzione del 50% (£.195.262.000), il ricarico lordo si sarebbe riposizionato intorno al 30% sfiorando quello minimo del 27% che si evince dallo studio di settore).

Siffatta proposta di definizione avrebbe comportato quindi un'attenuazione dei ricavi rettificati da £.17.824.000 a £.8.912.000 (v.prospetto accluso al verbale di contraddittorio) facendo affiorare uno scostamento riguardo ai ricavi dichiarati di appena il 4,78%.

A fortiori deve reputarsi impercettibile la differenza esistente tra la percentuale di ricarico del 24% dedotta dai dati contabili riportati in dichiarazione e quella del 27% costituente il ricavo minimo di riferimento dello studio, tenuto altresì conto che rappresentano valide ragioni giustificative di questo trascurabile scostamento la circostanza della concorrenza esercitata dall'ipermercato sito nelle immediate vicinanze dell'esercizio commerciale gestito dalla ricorrente, il modesto valore del negozio inserito in "fascia economica" e l'influenza del fattore moda.

La logica di questa conclusione è con tutta evidenza improntata al principio ribadito dalla Suprema Corte con la sent.n.22938 del 17.10.2007 che ha ritenuto applicabili le percentuali di ricarico previste dagli studi di settore soltanto nel caso in cui le difformità appaiano sorrette da qualche elemento ulteriore e raggiungano livelli di anormalità e irragionevolezza tali da incidere sull'attendibilità complessiva della dichiarazione

D'altro canto, anche l'A.F. sembra dar segno a nuove aperture concettuali allorché asserisce che " gli scostamenti di scarsa rilevanza potrebbero rivelarsi inidonei a integrare le " gravi incongruenze " ed ammette la necessità del ricorso ad altri elementi disponibili o acquisibili con gli ordinari poteri istruttori " (C.M.22.5.2007, n.31/E).

Giova, in conclusione, accennare ad alcune recentissime sentenze della Suprema Corte in cui si affievolisce ai minimi termini l'idea di un'efficacia automatica del mezzo istruttorio de quo e si rafforza la tesi che conduce a ritenere gli studi di settore, autonomamente considerati, non atti a



invertire l'onere della prova, giacchè incombe sull'Ufficio l'obbligo di dimostrare le "gravi incongruenze" (Cass.6.4.2007, n.8643) con l'ausilio di altri requisiti, anche presuntivi, di segno convergente (Cass.14.5.2007, n.10960; 19.6.2007, n.14252; 21.9.2007, n.19556; 30.10.2007, n.22938).

Alla luce delle suesposte argomentazioni non è pleonastico nella circostanza citare i giudizi espressi dalla Suprema Corte sul tema trattato secondo cui *"l'accertamento presuntivo va calibrato in funzione delle specifiche caratteristiche del soggetto accertato;.....la flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento nell'art.53 della Costituzione perché non è ammissibile che il reddito venga determinato in forma automatica prescindendo dalla capacità contributiva del soggetto"* (sent. n.19062 del 12.12.03; n.19163 del 15.12.03).

I richiamati indirizzi interpretativi della giurisprudenza, riconnessi alle osservazioni in punto di fatto, vanno dunque riaffermati in questa sede con l'adozione di sentenza di annullamento dell'atto impositivo.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate. .

REGGIO EMILIA - 9 GIU. 2008

IL RELATORE

IL PRESIDENTE