

**COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 91/46/2011**

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE**

La contribuente, titolare di esercizio pubblico (bar) in quel di Pioltello (MI), impugnava con ricorso alla C.T.P. (chiedendone l'annullamento) l'Avviso in atti relativo all'annualità 2000, con cui l'Agenzia aveva provveduto ad accertare maggiori ricavi di impresa per € 9187, e di conseguenza le maggiori imposte in epigrafe.

L'atto impositivo era motivato da ingiustificate incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli derivanti dall'applicazione dei parametri di settore.

L'Agenzia delle Entrate, costituitasi, resisteva, contestando ammissibilità e merito delle domande avversariamente azionate, sostenendo, in particolare, che gli studi di settore sono efficaci erga omnes e costituiscono presunzioni gravi, precise e concordanti ex lege.

La Commissione Tributaria Provinciale adita, con la sentenza ora impugnata, rigettava il ricorso, compensando le spese di giudizio.

I giudici di I grado nella parte motiva permettevano che le presunzioni poste a base dell'accertamento ammettevano prova contraria essendo di natura relativa; che peraltro la ricorrente aveva infondatamente invocato l'applicazione di altro "cluster" (che invece atteneva a comuni ben più piccoli quanto a popolazione residente, nonché a esercizi con superficie minore di quello della parte); che le altre deduzioni della ricorrente sulla frequenza dei clienti e la modestia dello scostamento erano generiche e comunque non accoglibili.

In definitiva, i giudici consideravano il ricorso infondato e lo respingevano compensando tra le parti le spese di lite.

Avverso la decisione, della CTP ha proposto appello alla Commissione Tributaria Regionale la contribuente, che si duole dell'ingiustizia della decisione, chiedendo, come da conclusioni in atti, in totale riforma della sentenza di I grado, l'accoglimento della domanda di rimborso, con vittoria di spese.

Nei motivi l'appellante si duole dell'ingiustizia della decisione eccependo il difetto e la genericità della motivazione e reiterando le proprie obiezioni sul carattere impreciso di carattere statistico, degli studi di settore con riferimento alla recente giurisprudenza di legittimità, l'appellante afferma poi che accertamento e sentenza sono del tutto carenti in ordine alle deduzioni in fatto svolte a sostegno dell'incongruità dell'accertamento, sull'ubicazione periferica dell'esercizio e sulla tipologia di clientela (pensionati con scarsa disponibilità alla spesa) che frequentavano abitualmente il bar.

L'Agenzia nelle proprie controdeduzioni (che singolarmente tralasciano qualsivoglia riferimento agli attuali indirizzi giurisprudenziali nella materia de qua) ha chiesto il rigetto del gravame, sostenendo - a riprova della legittimità e fondatezza dell'accertamento - la completezza e persuasività della motivazione della sentenza di primo grado.

All'esito dell'udienza odierna, il collegio OSSERVA quanto segue.

Successivamente alla qui impugnata sentenza rimo grado (pubblicata il 30/3/2009), sul tema degli Studi di Settore sono intervenute importantissime decisioni delle Sezioni Unite (sentenze nn. 26635, 26636, 26537, 26638 del dicembre 2009, Pres. Carbone, Est. Botta), che hanno chiarito e definito (seguite poi da conformi pronunce a sezioni semplici cfr. ex plurimis Cass., sez. 5, sent. n° 13594 del 2010 e 10778/2011) i termini delle molteplici questioni aperte.

Le Sezioni Unite in motivazione, partono dall'inquadramento del previgente sistema dei "parametri"; riepilogano le pronunce della corte Costituzionale e così proseguono (sent. 26335, da cui sono tratti anche i passi della motivazione riportati più avanti):

"... una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni relative alla procedura di accertamento mediante l'applicazione dei parametri impone di attribuire a quest'ultimi una natura meramente presuntiva, in quanto, a ben vedere, essi non costituiscono un fatto noto e certo, capace di rivelare con rilevante probabilità il presunto reddito del contribuente, ma solo una estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali elaborati sulla base dell'analisi delle dichiarazioni di un campione di contribuenti...

Vengono citati in questo senso alcuni precedenti giurisprudenziali, tra cui la sentenza n° 4148 del 2009, che (dicono le Sezioni Unite) ben pone in evidenza che tali coefficienti rivelano «valori, che, quando eccedano il dichiarato, integrano, in ogni caso, presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico induttivo previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d); ma che, per i motivi sopra puntualizzati, sono, tuttavia, inidonee a supportare l'accertamento medesimo, ove contestati sulla base di allegazioni specifiche, se non confortati da elementi concreti desunti dalla realtà economica dell'impresa». Ed è questo - salvo le precisazioni che si faranno successivamente in ordine all'inquadramento dell'attività accertativa di qua nel sistema di cui all'art. 39, D.P.R. n. (100 del 1973 - l'indirizzo che il Collegio condivide e ritiene aderente alla realtà normativa delle disposizioni mediante le quali è stata istituita la possibilità di procedere all'accertamento sulla base dei parametri....

Proseguono le Sezioni unite che "In questa prospettiva va ribadito che quel che dà sostanza all'accertamento mediante l'applicazione dei parametri è il contraddittorio con il contribuente dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell'impresa la "presunzione" indotta dal rilevato scostamento del reddito dichiarato dai parametri. Pertanto, la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento dai parametri, ma deve essere integrata che sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio; è da questo più complesso quadro che emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità di onere della. prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto,) a carico del contribuente.

6.1. L'onere della prova, cui nemmeno l'Ufficio è sottratto in ragione della peculiare azione di accertamento adottata, è così ripartito:

a) all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento;

b) al contribuente, che può utilizzare a suo vantaggio anche presunzioni semplici,, fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli standard o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo a cui l'accertamento si riferisce.

7. L'esito del contraddittorio endoprocedimentale non condiziona, tuttavia, la impugnabilità dell'accertamento innanzi al giudice tributario, al quale il contribuente potrà proporre ogni eccezione (e prova) che ritenga utile alla sua difesa, senza essere vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo, e anche nel caso in cui egli all'invito al contraddittorio non abbia risposto, restando inerte. In quest'ultimo caso, naturalmente, il giudice potrà valutare nel quadro probatorio questo tipo di comportamento (la mancata risposta), mentre l'Ufficio potrà motivare

l'accertamento sulla sola base, dell'applicazione dei parametri dando conto della impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito.

8. Alle stesse conclusioni si deve giungere in materia di accertamenti fondati sugli studi di settore introdotti con l'art. 62 - bis, D.L. n. 3331 del 1993, aggiunto in sede di conversione in legge (L. n. 427 del 1993), e la cui disciplina è stata poi via via modificata ed integrata nel tempo. Gli studi di settore, pur costituendo fuor di dubbio uno strumento più raffinato dei parametri, soprattutto perché la loro elaborazione prevede una diretta collaborazione delle categorie interessate, restano tuttavia una elaborazione statistica, il cui, frutto è una ipotesi probabilistica, che, per quanto seriamente approssimata, può solo costituire una presunzione semplice. (...)

8.2. In buona sostanza, gli studi di settore - come, peraltro, in precedenza i parametri, anche se caratterizzati quest'ultimi da una minore approssimazione probabilistica - rappresentano la predisposizione di indici rilevatori di una possibile anomalia del comportamento fiscale, evidenziata dallo scostamento delle dichiarazioni dei contribuenti relative all'ammontare dei ricavi o dei compensi rispetto a quello che l'elaborazione statistica stabilisce essere il livello "normale" in relazione alla specifica, attività svolta dal dichiarante. Lo scostamento non deve essere "qualsiasi" ma testimoniare una "grave incongruenza" (come espressamente prevede l'art. 62 - sexies, comma 3, D.L. n. 331 del 1993, e come deve interpretarsi, in una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva, l'art. 10, comma 1 L. n. 146 del 1998, nel quale pur essendo presente un diretto richiamo alla norma precedentemente citata, non compare in maniera espressa il requisito della gravità dello scostamento): tanto legittima l'avvio di una procedura finalizzata all'accertamento nel cui quadro i segnali emergenti dallo studio di settore (o dai parametri) devono essere "corretti", in contraddittorio con il contribuente, in modo da "fotografare" la specifica realtà economica della singola impresa la cui dichiarazione dell'ammontare dei ricavi abbia dimostrato una significativa "incoerenza" con la "normale redditività" delle imprese omogenee considerate nello studio di settore applicato.

8.3. Ancora una volta, quindi, è il contraddittorio - previsto espressamente dall'art. 10, L. n. 146 del 1998, come modificato dall'art. 1, comma 409, lettera N, L. n. 301 del 2004, e comunque già affermato come indefettibile, a prescindere dalla espressa previsione, dalla giurisprudenza, in ossequio al principio del giusto procedimento amministrativo (v. Cass. n. 17229 del 2006), e dalla prassi amministrativa - l'elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica del singolo contribuente l'ipotesi dello Studio di settore.

8.4. Altrimenti lo studio di settore si trasformerebbe da mezzo di accertamento in mezzo di determinazione del reddito, con una illegittima compressione dei diritti emergenti dagli artt. 3, 24 e 53 Cost.: se appare ammissibile la predisposizione di mezzi di contrasto all'evasione fiscale che rendano agile e, quindi, più efficace l'azione dell'Ufficio, come indubbiamente sono sistemi di accertamento per standard (parametri e studi di settore), il limite della utilizzabilità degli stessi sta, da, un lato, nella impossibilità di far conseguire, alla eventuale incongruenza tra standard e ricavi dichiarati, un automatismo dell'accertamento, che eluderebbe lo scopo precipuo dell'attività accertativa che è quello di giungere alla determinazione del reddito effettivo del contribuente in coerenza con il principio di cui all'art. 53 Cost.; dall'altro, nel riconoscimento della partecipazione del contribuente alla fase di formazione dell'atto di accertamento. Mediante un contraddittorio preventivo, che consente di adeguare il risultato dello standard alla concreta realtà economica del destinatario dell'accertamento, concedendo a quest'ultimo, nella eventuale

fase processuale, la più ampia, facoltà di prova (anche per presunzioni), che sarà, unitamente agli elementi forniti dall'Ufficio, liberamente valutata dal giudice adito.

9. Alla luce di tali considerazioni quello dell'accertamento per standard appare un sistema unitario con il quale il legislatore, nel quadro di un medesimo disegno funzionale ad agevolare l'attività accertatrice nel perseguire l'evasione fiscale, ha individuato strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività di determinate attività catalogate per settori omogenei. Tali strumenti, rilevando, rispetto ai redditi dichiarati, eventuali significative incongruenze, legittimano l'avvio delle procedure di accertamento a carico del contribuente con invito a quest'ultimo, nel rispetto delle regole del giusto procedimento e del principio di cooperazione tra amministrazione finanziaria e contribuente, a fornire in contraddittorio, i propri chiarimenti e gli elementi giustificativi del rilevato scostamento o dell'inapplicabilità nella specie dello standard.

9.1. Il sistema delineato è frutto di un processo di progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività, che giustifica la prevalenza in ogni caso dello strumento più recente su quello precedente con la conseguente applicazione retroattiva dello standard più affinato è, pertanto, più affidabile.

9.2. Tale sistema affianca la (e non si colloca all'interno della) procedura di accertamento standardizzato è indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui regolarità, per i contribuenti in contabilità semplificata, non impedisce l'applicabilità dello standard, né validamente prova contro, e la cui irregolarità, per i contribuenti in contabilità ordinaria, costituisce esclusivamente condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata. Si tratta, poi, di un sistema che diversamente da quello di cui all'art. 39, D.P.R. n. 600 del 1973, trova il suo punto centrale nell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, che consente l'adeguamento degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, determinando il passaggio dalla fase statica (gli standard come frutto dell'elaborazione statistica) alla fase dinamica dell'accertamento (l'applicazione degli standard al singolo destinatario dell'attività accertativa)... 11. Applicando il principio enunciato al giudizio in esame, il ricorso si rivela infondato dovendosi rispondere negativamente al quesito proposto dall'amministrazione ricorrente, secondo la quale i parametri costituirebbero ex lege (art. 3, commi 179 - 189, L. n. 549 del 1995), una presunzione legale relativa, che assolverebbe in sé tanto la motivazione dell'accertamento, quanto l'onore della prova gravante sull'Ufficio. Il giudice... ha accertato in fatto che i parametri adottati non erano applicabili nel caso concreto, in relazione alla effettiva realtà dell'impresa, trattandosi di attività svolta in un piccolo paese dell'entroterra lucano, i costi erano riferiti a minime quantità di beni e servizi e i beni strumentali utilizzati erano ormai obsoleti e acquistati in tempi remoti. Il giudice di merito ha tratto il proprio convincimento anche dall'esito del contraddittorio endoprocedimentale nel quale si era pervenuti alla definizione di un reddito inferiore a quello presunto su base parametrica, con successiva notifica di atto di accertamento sulla base del reddito originariamente contestato al contribuente a seguito del mancato pagamento da parte di quest'ultimo di quanto definito per adesione: il giudicante, rilevata la discrasia rivelata dal contraddittorio tra reddito accertato su base parametrica e reddito definito per adesione, ne ha tratto la ragionevole conclusione di «una non sicura e certa quantificazione del reddito effettivamente attribuibile al contribuente facendo apparire il maggior reddito e volume d'affari attribuito un mero riferimento».

il principio di diritto testuale affermato in via conclusiva dalla sentenza citata è il seguente: «La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui

gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente».

Fatto così il punto sull'attuale stato della giurisprudenza, tornando alla fattispecie l'appello è fondato e da accogliere. Invero, già in sede di contraddittorio ante causam il contribuente aveva esposto all'Ufficio varie ragioni per cui riteneva congruo il reddito dichiarato, tra cui le caratteristiche geografiche dell'esercizio che per la localizzazione nell'"hinterland" milanese (Pioltello), caratterizzato - a causa del pendolarismo sul capoluogo - da scarsa presenza di residenti (e perciò di avventori) durante il giorno.

Tale aspetto è stato del tutto ignorato dall'ufficio che nella motivazione dell'accertamento ha fatto riferimento alle sole caratteristiche dimensionali (numero dei residenti) del comune, senza addurre (su queste deduzioni di controparte) alcun altro elemento ulteriore in sede giudiziale.

Altro aspetto su cui il contribuente aveva richiamato l'attenzione dell'accertatore era stata la modestia dello scostamento del dichiarato rispetto agli studi di settore (9% non contestato).

Contrariamente all'opinione dell'ufficio (che in corso di causa, ha sostenuto genericamente l'irrilevanza del detto scostamento) le Sezioni Unite - nelle sentenze citate supra - affermano che solo un "grave" scostamento rende valido il ricorso agli indici degli studi di settore (che in questo sia il chiaro significato del passo della motivazione sopra riportato è confermato anche dalla massima ufficiale CED delle sentenze, del seguente tenore: "In tema di accertamento tributario, la necessità che lo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli studi di settore testimoni una "grave incongruenza", espressamente prevista dall'art. 62 - sexies del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, aggiunto dalla legge di conversione 29 ottobre 1993, n. 427, ai fini dell'avvio della procedura finalizzata all'accertamento, deve ritenersi implicitamente confermata, nel quando di una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio delle capacità contributive, dall'art. 10, comma 1, della legge 8 maggio 1998, n. 146, il quale, pur richiamando direttamente l'art. 62 - sexies cit., non contempla espressamente il requisito della gravità dello scostamento").

Non si vede uno scostamento del solo nove per cento in una fattispecie come la presente possa essere considerato "grave", e pertanto per questa sola ragione l'Atto impositivo appare illegittimo.

In ogni caso emerge con chiarezza l'illegittimità dell'Avviso anche sotto l'altro profilo della particolare collocazione dell'esercizio pubblico allegata dal contribuente, in zona caratterizzata (afferma la parte) da ridotta presenza di avventori durante il giorno a causa del "pendolarismo" verso il capoluogo.

In generale, il fenomeno descritto è socialmente ben noto, e caratterizza molte realtà suburbane (c.d. città satellite) gravanti su metropoli.

Quanto al caso particolare, all'Ufficio - ove avesse voluto - sarebbe stato relativamente agevole (eventualmente anche utilizzando, come riferimento, altri accertamenti effettuati sul medesimo territorio e/o su altre consimili zone viciniori dell'"hinterland" milanese) fornire elementi su realtà socio - economica locale atti a smentire l'assunto del contribuente.

In questa situazione, l'assoluta inerzia e il silenzio mantenuti invece sul punto dall'ufficio non altro significano se non il mancato assolvimento dell'onere della prova che gravava ab origine in sede di accertamento e grava ora processualmente sull'Agenzia.

Restando assorbite tutte le altre questioni, in conclusione l'appello del contribuente deve essere accolto per quanto attiene alle imposte e relativi accessori.

Deve invece essere dichiarato di ufficio il difetto di giurisdizione (ancorché non rilevato dalla CTP né eccepito dall'Agenzia) per la parte delle domande (vedasi la premessa in fatto dei ricorsi in I e II grado del contribuente, in cui sono menzionate le varie "voci" dell'Avviso tra cui espressamente i contributi previdenziali, e le conclusioni in cui è chiesto l'annullamento dell'Atto per intero) che riguardano i contributi INPS, il cui contenzioso spetta al giudice del lavoro (territorialmente competente secondo il c.p.c.) avanti al quale il contribuente ha facoltà di riassumere il giudizio, con assegnazione a tal fine del termine massimo di legge.

In considerazione delle incertezze interpretative verificatesi prima del consolidamento - solo in epoca recente - della giurisprudenza di legittimità (oltre che per il parziale difetto di giurisdizione) ritiene il collegio di compensare le spese di giudizio.

**P.Q.M.**

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE - 46. a SEZIONE, in riforma della sentenza impugnata, DICHIARA il difetto di giurisdizione per quanto attiene ai contributi INPS; ANNULLA nel resto dell'Avviso impugnato. Spese compensate.