

## **COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 05/49/2012**

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Como propone appello avverso la ditta individuale di Ma. Wa. ("MW di Ma. Wa."), domiciliato presso lo studio del suo difensore rag. Bruno Pecora in viale Masia n. 53 Como, per la riforma della sentenza n. 79/4/10 del 23 giugno 2010 con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Como ha accolto il ricorso del contribuente contro l'avviso di accertamento ai fini IVA, IRPEF E IRAP per l'anno d'imposta 2004, con il quale l'Ufficio di Erba dell'Agenzia delle Entrate aveva accertato, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), del DPR n. 600/1973 e 54 del DPR n.633/1972 un maggior reddito in base agli studi di settore ex art. 62 sexies, comma 3, del D.L. n. 331/1993 (da - € 13.042 ad F 60.669) e determinato conseguenti maggiori imposte IRPEF + addizionali regionale e comunale, IRAP, IVA e contributi previdenziali.

Fatto

In seguito ai controlli espletati dal Sistema Informativo dell'Anagrafe Tributaria l'Ufficio rilevava che il sig. Ma. Wa., esercente l'attività di "intonacatura e controsoffittatura", in regime di contabilità semplificata, aveva dichiarato un reddito d'impresa negativo per £ 13.042,00 a fronte di un reddito di € di 85.224,00 scaturente dall'applicazione degli studi di settore ex art. 62 bis del D.L. n. 331/1993. Invitava, pertanto, il contribuente al contraddittorio e ad esporre e documentare fatti e circostanze giustificanti lo scostamento dei ricavi dichiarati (€ 318.590.00) da quelli determinati in base agli studi di settore (€ 416.856,00). Il ricorrente faceva presente, con una relazione, la particolare situazione in cui la sua attività si era venuta a trovare nell'anno 2004 e per aderire allo specifico invito dell'Ufficio presentava la documentazione a sostegno di quanto rappresentato. L'Ufficio di Erba, considerate le argomentazioni di parte, concludeva riconoscendo un'incidenza del 25% agli elementi indicati dalla parte e proponeva l'accordo, riducendo di tale percentuale l'ammontare dei ricavi determinati dallo studio di settore. Il ricorrente non dava la propria adesione alla proposta dell'Ufficio, il quale procedeva alla emissione dell'avviso di accertamento con cui venivano rettificati i ricavi dichiarati da € 318.590,00 ad euro € 392.301,00, nonché il reddito di impresa da -€ 13.042,00 ad € 60.669,00, con conseguente determinazione delle imposte dovute.

Il contribuente produceva ricorso contro l'avviso di accertamento, notificato il presso la Commissione Tributaria Provinciale di Como, lamentando che l'accertamento fosse stato determinato sulla base delle risultanze degli studi di settore, aventi valore di presunzione semplice; che non fosse stata valutata la situazione specifica dell'attività del contribuente nell'anno 2004, rappresentata e documentata in sede di contraddittorio con l'Ufficio; che l'Ufficio si fosse limitato a disporre una riduzione forfettaria del 25% sulle risultanze scaturenti dallo studio di settore, senza nulla contestare in merito alle fatture di vendita e di acquisti, senza entrare nel merito della situazione e senza valutare la situazione specifica del contribuente. Chiedeva, in via principale, di accogliere il ricorso ed annullare l'avviso di accertamento per difetto di motivazione, ovvero per insufficienza probatoria.

L'Agenzia delle Entrate costituitasi controdeduceva rilevando preliminarmente la validità dell'accertamento di tipo analitico - presuntivo ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) del DPR n. 600/1973; di aver tenuto conto degli elementi forniti in sede di contraddittorio e di averli utilizzati correttamente. Faceva poi presente che il ricorrente non aveva fornito la prova di aver affidato a terzi l'esecuzione di una parte dei lavori a lui commissionati. Per tutte le ragioni esposte chiedeva di respingere il ricorso e confermare l'avviso di accertamento con vittoria di spese.

La Commissione Tributaria Provinciale, premesso che le risultanze degli studi di settore, costituendo presunzione semplice, debbono essere supportati da ulteriori concreti elementi; rilevato che il contribuente, in sede di contraddittorio, ha fornito all'Ufficio tutta la documentazione richiesta senza che quest'ultimo abbia avanzato contestazione alcuna; ritenuto che lo sconto applicato alle risultanze degli studi di settore "in maniera forfettaria senza alcuna spiegazione in ordine alle ragioni della sua quantificazione" dimostrerebbe la mancanza di un attento esame da parte dell'Ufficio delle argomentazioni fornite dal ricorrente, ha ritenuto l'accertamento impugnato fondato unicamente sugli studi di settore e come tale carente di legittimità. Con la sentenza impugnata ha accolto il ricorso e condannato l'Ufficio al pagamento delle spese al ricorrente.

Nell'appello l'Agenzia delle Entrate, con il primo motivo sostiene la legittimità dell'accertamento ex art. 39, comma 1, lett. d) DPR 600/1973, che si basa sull'utilizzo di presunzioni semplici, se integrate, con il contraddittorio procedimentale e dalla analisi delle argomentazioni del contribuente, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Dette modalità di accertamento sono stabilite dall'art. 62 sexies del D.L. n.331/1993, che consente di utilizzare gli studi di settore. In caso di significative incongruenze tra reddito dichiarato e risultati evidenziati dagli studi di settore costante giurisprudenza di legittimità ha affermato la legittimità previo "avvio delle procedure di accertamento a carico del contribuente con invito a quest'ultimo a fornire in contraddittorio i propri chiarimenti e gli elementi giustificativi del rilevato scostamento".(Cass. SS.UU. sentenze nn. 26635, 26636, 26637, 26638 del dicembre 2009). L'Ufficio ha predisposto l'iter procedimentale richiesto per calare i dati scaturiti dallo studio di settore nella realtà economica dell'impresa del contribuente. In base ai dati dichiarati e alle indicazioni fornite il contribuente viene inquadrato con probabilità del 100% nel cluster n. 15 utilizzato, relativo alle imprese con le medesime caratteristiche di quella in esame. Alla luce di quanto precede rileva la carenza della decisione adottata allorché afferma che "le risultanze degli studi di settore, costituendo presunzione semplice, per assumere forza di prova di effettivi maggiori ricavi e reddito, debbono essere supportati da ulteriori concreti elementi." È di tutta evidenza che il Giudice di legittimità non richiede gli ulteriori elementi concreti citati.

Il secondo motivo, nel merito, riguarda l'avvenuto esame degli elementi addotti dal contribuente. Contesta quanto affermato dai giudici di primo grado che il contribuente avrebbe "prodotto tempestivamente tutta la documentazione richiesta dall'Ufficio in sede di contraddittorio e che sulla stessa non risultano essere state avanzate contestazioni da parte dell'Ufficio" affermazione da cui sarebbe maturato un convincimento erroneo. Riguardo allo scostamento il contribuente aveva fatto presente che tra il 2003 e 2004 alcune società per cui lavorava gli avessero commissionati appalti di maggiore consistenza pari a circa il doppio del volume d'affari dell'anno precedente, ed era necessaria una organizzazione ed esperienza superiore a quella propria. Per questo motivo aveva ecceduto all'acquisto di ingente materiale gran parte del quale rimasto in magazzino (rimanenza finali per E 85.000,00) e per concludere tutti i lavori ottenuti in appalto aveva affidato gli stessi a terzi con costi superiori a quelli programmati. Ciò avrebbe comportato aumento di costi non supportato da adeguati ricavi ed avrebbero causato il divario con i risultati dello studio di settore. Con le proprie argomentazioni sostiene la mancanza di guadagno a causa dell'affidamento ad altre ditte delle proprie commesse, ma non fornisce la prova. Osserva, al riguardo che la logica commerciale impone di pensare al contrario e che anche nel caso di subappalto un guadagno seppur minimo si realizzi. Osserva, inoltre, che se la ditta subappaltatrice avesse operato con mezzi propri in tal caso l'impresa del sig. Massa non avrebbe sostenuto costi per materie

prime. Fa presente poi che l'importo delle spese per l'affidamento dei lavori a terzi correttamente confluisce nel calcolo dello studio di settore. Per quanto riguarda le materie prime, la funzione di ricavo applica una percentuale di ricarico ai soli costi per materie prime effettivamente utilizzate, perché ai costi totali viene sottratto il valore delle rimanenze. Fa poi presente che l'Ufficio, in seguito alle argomentazioni esposte dal contribuente in sede di contraddittorio ha rimodulato l'originaria pretesa e che ha accordato una riduzione dei maggiori ricavi calcolati dallo studio di settore utilizzato (TG50U) in ragione del fatto che il ricorrente ha dovuto subappaltare alcune commesse. Aggiunge, infine, che utilizzando il programma R.A.D.A.R., di aver effettuato un confronto tra la percentuale di ricarico della ditta del ricorrente per l'anno d'imposta 2004 secondo i dati dichiarati che si attesta al 7,37% con quella di tre imprese del medesimo settore operanti nella ripartizione territoriale di Erba, con un volume di affari e un totale di ricavi e/o compensi simili i quali applicano una percentuale media di ricarico del 16,36%. Alla luce di quanto esposto ribadisce la legittimità e congruità dell'accertamento operato.

Chiede, in conclusione, di accogliere l'appello, di riformare la sentenza impugnata e confermare l'avviso di accertamento, con vittoria di spese.

Nelle controdeduzioni all'appello il contribuente osserva che l'Ufficio omette di citare alcuni passaggi importanti. Riferisce di aver presentato all'Ufficio in data 26/06/2009, in seguito all'invito al contraddittorio, quanto richiesto, accompagnando il tutto con una relazione che esponeva le ragioni per cui aveva dichiarato un reddito negativo ed unito 35 fatture emesse e 196 fatture di acquisto e spese. Fa presente che era in regime di contabilità semplificata e, perciò, la corretta tenuta e registrazione delle fatture attive e passive rappresenta la vita contabile/fiscale dell'azienda e tali documenti comprovano sia i ricavi che le spese sostenute nel corso dell'anno. La Direzione provinciale sostiene che l'azienda non fornisce le prove del mancato guadagno. Ritene probabile che i documenti non siano stati letti: comunque non una delle fatture presentate ha subito una contestazione da parte dell'Ufficio che, in tal modo conferma la veridicità dei documenti e conseguentemente la correttezza di quanto dichiarato. Ciò rileva la contraddizione in cui incorre la Direzione Provinciale nel sostenere che il fatto ignoto coincide con il quantum dei ricavi e compensi effettivamente conseguiti dal singolo contribuente mentre il fatto noto è rappresentato dai dati strutturali e contabili dichiarati da un campione significativo di contribuenti che presentano forti analogie con quello controllato. Come a dire che la relazione e le fatture esibite e non contestate non valgono niente, ma vale il calcolo statistico. L'appellante Ufficio non ha presentato nemmeno in questa sede alcun tangibile elemento di riscontro ad avvalorare l'accertamento e, pertanto non ha assolutamente assolto il compito di fornire in giudizio la dimostrazione delle circostanze concrete sulle quali si fonda l'accertamento. Cita al riguardo alcune sentenze della Suprema Corte in tema di accertamento in base alle risultanze degli studi di settore e la circolare ministeriale n° 65 del 28/6/2001 che ricordava agli Uffici di indicare puntualmente gli elementi di valutazione adottati dal contribuente ed i documenti prodotti; i percorsi logico - giuridici che conducono alla revisione dell'originaria pretesa; i criteri adottati per la rideterminazione della base imponibile, in stretta connessione agli elementi che, a seguito del contraddittorio svolto, hanno a tal fine assunto rilevanza. Fa infine presente quanto ribadito dalla Corte di Cassazione che se il contribuente "propone all'ufficio le proprie deduzioni, la motivazione dell'eventuale avviso di accertamento deve contenere un'adeguata replica, e in sua assenza l'atto impositivo è nullo per difetto di motivazione". In sintonia con tale statuizione, i giudici di prime cure, non avendo l'Ufficio svolto alcuna considerazione in merito alla relazione presentata il 26/06/2009 con le allegate fatture

(n.231) ed all'esibizione dei registri Iva dove le fatture erano annotate, e non avendo esposto le ragioni della quantificazione dello sconto forfettario (25%) concesso, hanno dedotto la mancanza di un attento esame, ed hanno accolto il ricorso. Chiede, in conclusione, di respingere il ricorso di appello per difetto di motivazione ed insufficienza probatoria, con vittoria di spese processuali.

Nella pubblica udienza il difensore dell'Ufficio si riporta agli atti; il difensore della parte insiste sui motivi dei propri scritti.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con il primo motivo di appello l'Agenzia delle Entrate sostiene la legittimità dell'accertamento ex art. 39, comma 1, lett. d) DPR 600/1973, che si basa sull'utilizzo di presunzioni semplici, se integrate, con il contraddittorio procedimentale e dalla analisi delle argomentazioni del contribuente, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Dette modalità di accertamento sono stabilite dall'art. 62 sexies del D.L. n.331/1993, che consente di utilizzare gli studi di settore. Devesi rilevare, tuttavia, che il contraddittorio, previsto espressamente dalla L. n. 146 del 1998, art. 10, come modificato dalla L. n. 301 del 2004, art. 1, comma 409, lett. b), è l'elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica del singolo contribuente l'ipotesi dello studio di settore, che essendo una estrapolazione statistica a campione di un gruppo omogeneo di contribuenti soffre delle incertezze di ogni strumento statistico. In ragione della modalità di accertamento adottata dall'Ufficio, al contribuente fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustifichino l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli standard degli studi di settore per la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce: l'appellato vi ha provveduto con la relazione documentata prodotta in sede di contraddittorio. Comunque l'Ufficio accertatore non è sottratto all'onere della prova; allo stesso, in ragione della particolare azione di accertamento adottata, fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento (cfr. Cass. sent. n.26638 /2009).

Con il secondo motivo di appello l'Ufficio illustra l'avvenuto esame degli elementi addotti dal contribuente in sede di contraddittorio e le determinazioni cui è pervenuto, ritenendo di poter pervenire all'accertamento con una forfettaria riduzione nella misura del 25% dei risultati dello studio di settore, senza esporre le ragioni su cui basa tale determinazione. In base al principio di diritto affermato dalla Suprema Corte (cfr. C. Cass. sent. del 18/12/2009 n. 26635), la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione 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, 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. Di conseguenza, la motivazione dell'atto impositivo in esame doveva contenere una adeguata replica tale da superare le deduzioni del contribuente; l'accertamento, invece, non fa alcun cenno alle ragioni particolari riguardanti l'anno d'imposta 2004 esposte dal contribuente destinatario. Perciò risulta coerente l'affermazione dei giudici di prime cure che "l'accertamento in contestazione appare in concreto fondato unicamente sullo studio di settore e come tale carente di legittimità". L'appello non è fondato e la sentenza di primo grado deve essere confermata.

Le spese seguono la soccombenza, quantificate per i due gradi di giudizio in complessivi euro mille.

**P.Q.M.**

La Commissione respinge l'appello, conferma la decisione di primo grado e condanna l'Ufficio al pagamento a favore del ricorrente delle spese di giudizio quantificate nel complessivo importo di 1.000,00 euro.