

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 135/45/2011

FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Premesso, in fatto, che:

- con ricorso notificato il 20.10.2008 all'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Pavia, il contribuente VA. Fr. impugnava l'avviso di accertamento n. R2N H32 notificatogli il 1° agosto 2008 sulla base degli studi di settore per l'anno d'imposta 2003, recante individuazione di un maggior reddito d'impresa pari a € 24.834,00= rispetto al dichiarato di € 14.615,00= (maggiori ricavi per € 10.219,00=), dal quale scaturiva una maggiore imposta Irpef dovuta per € 3.099,00=, oltre a proporzionale addizionale Irpef, Irap e Iva nonché sanzioni e interessi, e ciò a seguito di preliminare invito al contraddittorio che, tuttavia, non aveva alle parti consentito di pervenire ad un accordo;
- deduceva il ricorrente 1) la nullità insanabile dell'avviso per assoluto difetto di motivazione, 2) l'illegittimità della valutazione di "scostamento" dagli studi di settore sulla base delle sole risultanze dello strumento GERICO, di per sé insufficienti ad integrare le gravi incongruenze dalla legge richieste, 3) l'erroneità della mancata considerazione delle sue giustificazioni, quanto a dire degli elementi portati a conoscenza dell'Ufficio già in sede di preliminare invito al contraddittorio, in particolare afferenti un infortunio occorsogli nel settembre 2003 e un incidente risalente all'aprile 2003, oltre al fatto che in quel medesimo arco di tempo aveva egli "dedicato tempo e forza lavoro per la costruzione del capannone artigianale con annessa propria casa";
- chiedeva, pertanto, il contribuente che l'avviso impugnato fosse dichiarato nullo per difetto di motivazione o, in subordine, annullato per le dedotte ragioni di merito;
- costituitosi l'Ufficio per controdedurre e far constare la piena legittimità del proprio operato, con sentenza n. 106/2009 resa in data 23 aprile - 28 maggio 2009 l'adita Commissione Tributaria Provinciale di Pavia respingeva il ricorso, osservando che le giustificazioni addotte dal contribuente non potevano superare i pertinenti rilievi contenuti nell'avviso e ulteriormente dall'Ufficio illustrati;
- contro tale sentenza ha proposto tempestivo appello il Va. dolendosi del fatto che gli anteriori giudici non abbiano "per nulla affrontato le questioni proposte da esso contribuente con il dettagliato ricorso e la successiva memoria", dal momento che l'Ufficio già in occasione dell'emissione dell'avviso di accertamento non aveva spiegato le ragioni per le quali non potevano stimarsi fondate le giustificazioni portate a conforto del rilevato scostamento dai dati propri degli studi di settore e in analoga omissione sarebbe incorsa la CTP, così rendere necessaria l'integrale riforma dell'indicata decisione;
- si è costituito nel grado l'Ufficio di Pavia dell'Agenzia delle Entrate, ampiamente argomentando in ordine agli elementi tutti che già in sede di invito al contraddittorio l'avevano indotto a non stimare pertinenti le giustificazioni dal contribuente addotte, valutazioni affatto superate nel contesto del successivamente instaurato procedimento giudiziario.

Ritenuto, in diritto, che:

- deve preliminarmente essere disatteso il primo motivo di gravame, afferente la pretesa nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione, in quanto la semplice lettura dello stesso consente di avere contezza di dettagliate motivazioni, comprensive del risultato della precedente fase di invito al contraddittorio: non solo, infatti, avviso appare più che sufficientemente articolato nell'enunciare le ragioni sottese e il richiamo ai

dati scaturenti dallo studio di settore all'avviso medesimo allegato ma, pure e significativamente, contiene in dettaglio tutte le valutazioni espresse dall'Ufficio circa l'idoneità al loro superamento attraverso le osservazioni svolte dal contribuente in occasione del prodromico tentativo di pervenire ad accertamento per adesione;

- l'eccezione è, di conseguenza, priva di ogni fondamento in diritto e ampiamente contraddetta, in fatto, dal contenuto esplicativo dell'avviso stesso;

- per quanto attiene al merito, stima la Commissione di dover anzitutto rilevare che gli studi di settore, così come i c.d. parametri, non integrano una situazione contraddistinta dalla sussistenza di "gravi, precisi e concordanti" indizi, atteso che tali possono essere solo gli indizi che sorreggono e convalidano un'opzione interpretativa di dati fattuali, funzionale all'adozione di un determinato provvedimento, nel mentre le presunzioni non possono che ascriversi, per loro natura, alle categorie concettuali, e giuridiche, di quelle semplici (c.d. iuris tantum) e di quelle assolute (iuris et de iure): le prime consentono una prova contraria, che eventualmente sia raggiunta anche attraverso il richiamo di presunzioni contrarie e di diversa natura e contenuto, mentre le seconde discendono integralmente dalla legge, come espressione di una insuperabile valutazione aprioristica effettuata dal legislatore in presenza di talune condizioni e di taluni elementi di fatto;

- appare, allora, di tutta evidenza come essenziale sia preliminarmente dirimere la questione interpretativa inerente all'integrare o meno i parametri e/o gli studi di settore dei quali si discute un'ipotesi di presunzione assoluta o di presunzione relativa;

- congrua e motivata risposta all'essenziale quesito si trae dalla linea giurisprudenziale ormai delineatasi nella Corte di legittimità, alla stregua della quale, pur essendo in via di principio legittimo il ricorso a parametri e studi di settore che, di fatto, introducono lo strumento delle presunzioni tendenti alla ricostruzione del reddito, è tuttavia certo che si tratta di presunzioni relative (e cioè di quelle che ammettono la prova contraria), cosicché il contribuente che voglia contestare il risultato prodottosi in applicazione delle presunzioni medesime ha l'onere di attivarsi e di mostrare "o l'impossibilità di utilizzare le presunzioni in quella fattispecie o l'inaffidabilità del risultato ottenuto eventualmente confermando al contempo con altre presunzioni la validità del suo operato" (cfr. Cass. n. 2891 del 27.02.2002);

- ciò, altrimenti detto, significa che in detto contesto normativo è vero che si verifica un'inversione dell'onere della prova, ma altrettanto vero che si tratta di un'inversione conseguente e legittima in un sistema che consente l'utilizzazione delle presunzioni a favore dell'amministrazione; tuttavia, allorquando il contribuente alleggi degli elementi idonei, in fatto e nel rispetto di un criterio logico e di ragionevolezza, a superare l'operatività della presunzione, il soggetto che a questa abbia fatto ricorso non può rimanere del tutto inerte e deve a sua volta cercare di fornire elementi adeguati alla confutazione operata;

- da ciò discende che avrebbe dovuto nella specie il contribuente addurre elementi idonei a superare la presunzione relativa rappresentata dall'operatività nei suoi confronti dello studio di settore, mentre va subito osservato come l'Ufficio abbia nel caso in esame, sia in sede di preliminare contraddittorio che nell'ambito del presente procedimento, affrontato partitamente tutte le doglianze del contribuente medesimo e verificato se le stesse fossero o meno atte a confutare l'attendibilità dello studio assunto quale essenziale parametro di riferimento per la determinazione del reddito;

- infatti, mentre l'Ufficio ha in tutte le successive fasi di riesame della situazione inerente alla posizione del contribuente ben argomentato sul fatto che 1) l'attività era iniziata nel

gennaio 1998 e non poteva pertanto stimarsi recente, 2) il contribuente ha nell'anno 2003 dichiarato ricavi per € 128.412,00= e componenti negativi per € 113.833,00=, tra cui acquisti di materie prime per € 57.447,00= e costi per personale dipendente per € 49.071,00=, con il risultato che essendo assunti in detto periodo tre operai, il loro reddito risultava singolarmente superiore a quello del datore di lavoro, ammontante a € 14.579,00=, 3) sono stati effettuati acquisti per € 57.447,00= e non risultano appostazioni per rimanenze iniziali o finali, così che il valore coincide con quello del venduto e denota la mancanza di qualsiasi flessione nell'andamento dell'attività, 4) i beni strumentali hanno un valore pari ad € 10.484,00=, circostanza della quale è stato tenuto conto nello studio di settore applicato;

- a fronte di tale specificità di rilievi, il contribuente si è limitato ad addurre, in sede di contraddittorio e tanto nel precedente quanto nel presente grado di giudizio, di avere subito nel corso del 2003 un incidente (in aprile) e un infortunio (in settembre) nonché di avere investito tempo e risorse lavorative nella costruzione di un capannone con annessa casa destinata a sua abitazione, fattori a suo avviso "più che validi a giustificare il lievissimo scostamento accertato";

- è di tutta evidenza come così non sia, non solo a fronte dei ben più precisi rilievi tecnici e contabili dell'Ufficio afferenti la complessiva situazione d'impresa ma, anche, in rapporto alla breve durata dei periodi di infortunio, alla continuativa presenza di tre dipendenti e all'inconferenza propria della scelta di dedicare "risorse lavorative" all'edificazione di un bene personale e non solo destinato allo svolgimento dell'attività;

- resta, ancora, insuperato il dato relativo al maggior reddito di pertinenza di ciascuno dei dipendenti rispetto a quello prodotto dal titolare datore di lavoro, così come quello dell'assenza di rimanenze finali per materie prime, elementi tutti rimasti totalmente insuperati e pertanto idonei a supportare la valutazione di incongruità dei dati dichiarati, già non allineati allo studio di settore di elettivo riferimento;

- l'impugnazione qui proposta non potrà, pertanto, che essere totalmente disattesa, con conseguenziale condanna del contribuente alla rifusione delle spese del grado, liquidate in complessivi € 893,25=, come da allegata nota spese che si pone in linea con il valore della lite.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Milano,

- respinge l'appello del contribuente;

- condanna l'appellante a rifondere l'Ufficio resistente delle spese processuali del grado, liquidate in complessivi € 893,25=.