

Studi di settore e valorizzazione della realtà del singolo contribuente

di **Maria Leo**

Publicato il 19 novembre 2007

Ancora una volta, la giurisprudenza torna a pronunciarsi sulle **modalità di applicazione degli studi di settore**, nonché sull'obbligo, per l'Erario, di tenere in debito conto **circostanze giustificative** dell'eventuale scostamento tra ricavi dichiarati e ricavi determinati con i predetti studi.

Nello specifico, di recente, la **Commissione Tributaria Provinciale di Padova, con la sentenza n. 252 del 12 dicembre 2006, depositata il 27 marzo 2007**, ha statuito che, in caso di **accertamento induttivo, un anno caratterizzato da anomalie** è da considerarsi **atipico** e di sicuro impatto sui risultati, che non possono che essere **l'espressione forzosamente ridotta di un potenziale d'impresa**, laddove, invece, dall'anno successivo sono stati espressi quantitativamente in modo più congruo.

Alla luce della predetta sentenza, il giudice del merito ha assimilato tale ipotesi alle caratteristiche che presenta il **primo anno di attività di un'azienda**, anno in cui è necessario procedere all'allacciamento dei rapporti di lavoro che vanno a determinare, nel tempo, **l'avviamento** (uno degli elementi valutati nell'azienda), così come pure **l'ultimo anno di attività** (anno di liquidazione), che vede dissolversi tali rapporti aziendali, risultando,

quindi, motivato il discostarsi dei ricavi da quelli determinati, nel caso, dai parametri.

Al fine di comprendere al meglio la reale portata di tale recente pronunciamento, è d'uopo effettuare un'attenta disamina della fattispecie posta all'attenzione del Giudice di Padova.

Il processo de quo era stato instaurato dal ricorrente, esercente l'attività di installatore di impianti elettrici in proprio e contemporaneamente socio in s.n.c., operante nel medesimo settore, avverso un **avviso di accertamento**, mediante il quale l'Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione le imposte ritenute dovute, a seguito di un controllo dei ricavi dichiarati, che avevano dimostrato un sostanziale **scostamento** con quelli accertati, sulla base dell'applicazione dello studio di settore, relativo all'attività dallo stesso contribuente esercitata.

Nel atto introduttivo del giudizio de quo, il ricorrente deduceva, in particolare:

- **Violazione e mancata applicazione dell'art. 17, co. 2, 3 e 4 legge 23.8.88 n. 400 (mancata acquisizione parere Consiglio di Stato) - Illegittimità D.P.C.M. 29/1/96 e 27/3/97.** In merito a tale contestazione, il ricorrente rilevava che, alla luce di consolidata giurisprudenza di legittimità, per i regolamenti di competenza ministeriale, sono richiesti il parere del consiglio di Stato e la preventiva Comunicazione al Consiglio dei Ministri. Non essendosi ciò verificato, a detta del ricorrente, i decreti sono stati emessi *contra legem* e quindi devono essere disapplicati;

- **Violazione e falsa applicazione dell'art. 3, co. 181 e 183**

Legge 28/12/95 n. 549 e D.P.C.M. 29/1/96 e 27/3/97: contestava il ricorrente, come, nella fattispecie, oggetto di ricorso, l'A.F. avesse utilizzato una presunzione, con applicazione di altra presunzione;

- **Violazione del D.L. n. 331/93 e della legge n. 549/95:** deduceva il ricorrente la illegittima utilizzazione degli Studi di settore per determinare i maggiori ricavi di un'annualità soggetta ai parametri: a parere del deducente, gli Uffici devono attenersi ai risultati degli Studi di settore, se più favorevoli al contribuente, ma non emettere avvisi di accertamento "misti", basati su Studi di Settore se l'annualità è interessata all'applicazione dei parametri;

- **Violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 10, lettera d) D.P.R. 600/73 e art. 2729 del c.c.:** deduceva, inoltre, il ricorrente, nel citare varie sentenze di Commissioni Tributarie, la inidoneità dei parametri a rappresentare presunzioni gravi, precise e concordanti;

- **Illogicità manifesta e irragionevolezza dei risultati del metodo accertativo parametrico:** a detta del destinatario dell'atto impugnato, sarebbe irragionevole utilizzare, quale informazione di tipo contabile, i ricavi dichiarati, per individuare il ricavo congruo.

A conferma della dedotta illegittimità dell'operato dell'Ufficio, il ricorrente adduceva, nel merito, **l'esistenza di elementi di prova, atti a dimostrare l'infondatezza delle pretese dell'Ufficio** medesimo, tra le quali:

a) servizio di leva, nell'anno oggetto di contestazione, svolto dal

figlio del ricorrente, collaboratore familiare nell'esercizio commerciale;

b) impegno prevalente del ricorrente, sempre nell'anno in contestazione, nella società, di cui il medesimo ricorrente risultava essere socio;

c) anomalia caratterizzante l'anno in contestazione, dacché, per gli anni successivi, in cui il figlio era stato parte attiva dell'azienda familiare, gli studi di settore applicati avevano manifestato "congruità".

Chiedeva, inoltre, il ricorrente all'Autorità Giurisdizionale adita di riconsiderare il valore dei beni strumentali dell'azienda (poco utilizzati nell'anno oggetto di contestazione, per i motivi già esposti)

All'atto della sua costituzione in giudizio, l'Ufficio contestava tutte le censure di parte ricorrente. In particolare:

- in merito alla dedotta violazione e mancata applicazione dell'art. 17, commi 2,3 e 4 legge 23/8/88 n. 400 (mancata acquisizione parere Consiglio di Stato) - illegittimità D.P.C.M. 29/1/96 e 27/3/97: a parere di parte resistente, tale normativa non sarebbe applicabile al caso di specie, in quanto disciplinerebbe l'iter procedimentale di emanazione dei regolamenti ministeriali e interministeriali;

- in merito alla censura relativa all'asserita violazione e falsa applicazione dell'art. 3, commi 181 e 183 legge 28/12/95 n. 549 e DPCM 29/1/96 e 27/3/97: Violazione del D.L. n 331/93 e della legge n. 549/95: L'Ufficio adduceva di aver preso in considerazione le

circostanze favorevoli al contribuente, come pure la simulazione dello studio di settore, prodotta dalle parti;

- in merito alla dedotta violazione e falsa interpretazione dell'art. 39, comma 10, lettera d) D.P.R. 600/73 e art. 2729 del c.c.: inidoneità dei parametri a rappresentare presunzioni gravi, precise e concordanti: attraverso il contraddittorio instaurato con il contribuente accertato, l'Ufficio deduceva di aver preso in esame ulteriori elementi, dai quali aveva, comunque, desunto l'infedeltà dell'imponibile dichiarato.

A seguito di attento esame delle censure ed eccezioni sollevate dalle parti del giudizio de quo, il Giudice adito considerava, nella sentenza in commento, fondate le osservazioni avanzate dalla parte ricorrente.

A dimostrazione di tale presa di posizione, osservava la Commissione che, così come esposto da parte ricorrente e non contestato dall'Ufficio, l'anno oggetto di contestazione fosse da considerarsi **un anno atipico**, in considerazione dell' **impegno lavorativo sia del ricorrente** (nell'altra società), sia del figlio (in servizio di leva).

A parere della Commissione, difatti, **la durata assenza del figlio-collaboratore** nell'azienda familiare, per la totalità del periodo d'imposta, oggetto di accertamento, nell'ambito dell'organizzazione e del lavoro, ha sostanzialmente influito sulla determinazione dei ricavi dell'impresa.

La qual cosa è stata ulteriormente avvalorata dalla considerazione della circostanza secondo la quale, già dall'anno successivo a

quello in contestazione, le risultanze economiche dell'azienda medesima erano sostanzialmente migliorate e notevolmente incrementate.

E, per meglio chiarire quanto finora addotto, come innanzi anticipato, il Giudice del merito ha ritenuto di poter assimilare la fattispecie sottoposta alla sua attenzione:

1. alle caratteristiche che generalmente *“presenta **il primo anno di attività** di un'azienda, anno in cui necessita procedere all'allacciamento di rapporti di lavoro che con il loro intrecciarsi vanno a determinare, nel tempo, quell'**avviamento** che è uno degli elementi valutativi dell'azienda”*;

2. alle caratteristiche che presenta *“pure **l'ultimo anno di attività**, l'anno di **liquidazione**, che questi rapporti aziendali vede dissolversi, per cui, dovendo realizzare il realizzabile in fase di **dismissione**, detto realizzo non può costituire espressione di congruità rispetto alla struttura dell'azienda”*.

Per tutto quanto innanzi, la Commissione adita **accoglieva il ricorso** del contribuente, considerando sufficientemente motivate le censure addotte, e statuiva doversi procedere, in sede di applicazione degli studi di settore, al vaglio della **reale situazione afferente il contribuente accertato**.

Avv. Maria Leo

19 novembre 2007

