



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI LECCE

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |           |            |
|--------------------------|-----------|------------|
| <input type="checkbox"/> | LAMORGESE | ALFREDO    |
| <input type="checkbox"/> | QUARTA    | ANTONIO    |
| <input type="checkbox"/> | D'ANTONIO | PIER LUIGI |
| <input type="checkbox"/> |           |            |
| <input type="checkbox"/> |           |            |
| <input type="checkbox"/> |           |            |
| <input type="checkbox"/> |           |            |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 942/10  
depositato il 08/04/2010

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TVM030030160472009 IVA+IRPEG+IRAP 2004  
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI LECCE

proposto dal ricorrente:

[REDACTED]

difeso da:  
LORENZO DANIELA  
VIA G. ZANARDELLI 66 73100 LECCE LE

SEZIONE  
N° 2  
REG.GENERALE  
N° 942/10  
UDIENZA DEL

SEZIONE 2

21/06/2011 ore 09:30

SENTENZA

N°

421/02/11

Presidente

Relatore

Giudice

PRONUNCIATA IL:

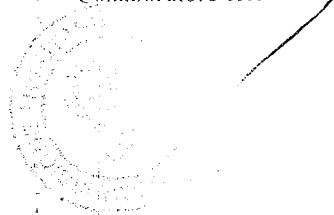
21-06-2011

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

29-07-2011

Il Segretario

IL SEGRETARIO DI SEZIONE  
STEFANO MARA  
Collaboratore Tributario



**IN FATTO**

In data 08.04.2010, la società ██████████, rappresentata e difesa dall'avv. Daniela Lorenzo, giusta procura a margine dell'atto introduttivo, ricorreva avverso l'avviso di accertamento n. **TVM0300301604 – anno 2004**, riguardante Ires, Irap, ed Iva, richiedendo il pagamento della somma di € 187.725,00 (comprensivo di sanzioni) a seguito di applicazione dello studio di settore, ritenute invece dall'ufficio accertamento induttivo ex art. 39 , co. 2 lett. d/bis DPR 600/73

La società ricorrente eccepiva:

- la nullità dell'avviso di accertamento per mancato contraddittorio preventivo. Violazione dell'art. 10, co. 3, L. n. 146/1998, ricordando le recenti sentenze della Corte di Cassazione che fanno obbligo all'Ufficio di espletare il contraddittorio preventivo prima di emettere avviso di accertamento.
- Difetto di motivazione in ordine alle gravi incongruenze richieste dalla norma di cui all'art. 62 sexies D.L. n. 331/1993;
- natura degli studi di settore: presunzione semplice; Sostiene che lo studio di settore non integra che una presunzione semplice che, per divenire qualificata, va necessariamente implementata con altri dati e fattori (che l'Ufficio non ha fornito) in grado di superare la valenza probatoria di una contabilità correttamente tenuta, proprio per evitare di procedere ad un accertamento che prescinde dalla capacità contributiva del soggetto accertato avendo esclusivo riguardo ad un dato generalistico ed astratto anziché al reddito concretamente conseguito dallo specifico contribuente. Eccepisce la nullità dell'atto impugnato basato solo sui meri risultati degli studi di settore.
- mancata adesione alla proposta dell'Ufficio per difetto di motivazione;
- mancata indicazione del cluster di riferimento;
- mancata allegazione del prospetto relativo allo studio di settore;
- revisione dello studio di settore;
- rideterminazione del maggior imponibile tenendo conto anche dei costi. Sostiene che



nella denegata ipotesi in cui non si voglia tener conto dei diversi profili di nullità ed illegittimità dell'avviso impugnato così come sinora esposti, in ogni caso, come sancito dalla giurisprudenza costituzionale, nella rideterminazione induttiva del reddito non si potrà non tenere conto dei maggiori costi proporzionali ai maggiori ricavi asetticamente imputati. Richiama a sostegno la sentenza n. 225 del 8.06.2005 Corte Costituzionale e sentenza n. 640 del 17.01.2001 della Corte di Cassazione.

- In via subordinata, inapplicabilità delle sanzioni .Sostiene l'annullamento delle sanzioni per infedele dichiarazione dato che gli importi considerati derivano dalla applicazione di parametri e calcoli matematico - statistici.
- Nel merito in via principale: l'annullamento integrale dell'avviso di accertamento impugnato per le ampie motivazioni di fatto e diritto esposte in narrativa; e in subordine, la rideterminazione delle maggiori imposte come indicato nel ricorso e, in ogni caso, l'annullamento delle sanzioni.

In particolare, eccepiva l'infondatezza dei criteri utilizzati dall'Ufficio nel determinare i maggiori ricavi e la mancata dimostrazione dell'esistenza di gravi incongruenze, atteso che, in virtù del disposto di cui all'art. 62 sexies D.L. n. 331/93, l'accertamento in base agli studi di settore era normativamente delimitato nell'ambito dell'accertamento analitico-induttivo di cui all'art. 39, co. 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/73 e presupponeva l'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi stessi. Tale metodo di accertamento si basava, pertanto, su presunzioni semplici e non su presunzioni legali e comportava la necessità di integrazione con tutti gli altri elementi a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria. Considerato che si era in presenza di presunzioni semplici, spettava all'Ufficio l'onere di dimostrare che i fatti posti a base della pretesa costituivano presunzioni gravi, precise e concordanti;

Il ricorrente concludeva, pertanto, per l'annullamento dell'avviso di accertamento, con vittoria di spese.

Con atto depositato in data 14/06/2010 si costituiva l'Agenzia delle Entrate che, contestando le diverse eccezioni della società ricorrente, rilevava la sua mancata presentazione al contraddittorio preventivo e il mancato deposito di memorie difensive. Eccepiva, altresì, la

pretestuosita' del difetto di motivazione in ordine alle gravi incongruenze richieste dalla norma di cui all'art. 62 sexiesse del D.L. 331/93 ed asseriva che la proposta di rideterminare i ricavi in sede di accertamento con adesione era ben motivata. Nel merito, nel contro dedurre ai rilievi formulati dalla societa' ricorrente ed indicati nella motivazione dell'avviso di accertamento, faceva riferimento al costo relativo alla sponsorizzazione della Polisportiva di Copertino, non contestato in sede di accertamento. L'Ufficio, pertanto, chiedeva la conferma del proprio operato, il rigetto del ricorso e la condanna del contribuente alle spese di giudizio. All'udienza del 14.12.2010 la Commissione confermava il Decreto Presidenziale di sospensione del 14/09/2010.

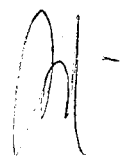
Nell'odierna seduta, in pubblica udienza, le parti presenti e rappresentate come da verbale, confermano e ribadiscono le proprie tesi e domande.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

La Commissione, esaminati gli atti ritiene meritevoli di accoglimento i motivi di doglianza della societa' ricorrente per quanto si dira' in seguito.

In via preliminare, l'avviso di accertamento impugnato è da ritenersi nullo per il mancato contraddittorio preventivo.

Con le recenti decisioni emesse dalla S.C. a SS.UU. nn. 26635, 26636, 26637 e 26638/2009, è stato stabilito che "la procedura di accertamento standardizzato con applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema basato su presunzioni semplici, la cui idoneità probatoria deve essere valutata dal giudice di merito anche alla luce dell'esito del contraddittorio preventivo con il contribuente; che deve essere considerato un elemento essenziale ed imprescindibile per valutare l'applicabilità dei parametri alla concreta realtà economica del contribuente destinatario dell'attività accertativa. Pertanto l'ufficio finanziario, nella motivazione dell'atto di accertamento (pena la nullità dello stesso), non può limitarsi a rilevare lo scostamento del reddito dichiarato dai parametri, ma deve indicare le ragioni che hanno portato a disattendere le contestazioni che il contribuente ha sollevato in sede di contraddittorio".



Ne consegue che il metodo d'accertamento che utilizza gli 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 in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (salvo che questi non ritenga di non parteciparvi assumendosi le relative conseguenze), e che dovrà necessariamente prevedere, dovendosi adeguare la elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, una motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese; il contraddittorio può anche svolgersi e trasferirsi nell'ambito del giudizio contenzioso 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. Pertanto risultano elementi imprescindibili sia la dimostrazione da parte dell'ufficio di aver promosso il procedimento di contraddittorio, sia la indicazione, sempre da parte dell'ufficio in motivazione, della presenza di altre presunzioni tali da soddisfare, nel complesso, il presupposto della compresenza di presunzioni gravi, precise e concordanti. Nel caso *de quo*, in ordine al mancato contraddittorio preventivo, l'Ufficio asserisce che la società ricorrente veniva invitata dall'Ufficio ma, poi, in sede contenziosa, ancora una volta, non fornisce la prova che quanto sostenuto dal consulente della società non corrisponde al vero, nel senso che non si è fornita la prova se effettivamente quel giorno il funzionario addetto era in Ufficio o fuori per verifica, ma si limita a dire, semplicemente, che quanto affermato dalla società ricorrente non ha un riscontro documentale.

*Ad abundantiam* e volendo superare tale pregiudiziale, l'atto impugnato è illegittimo ed infondato ancor più per l'art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. 600/73 che prevede la rettifica induttiva delle dichiarazioni, tuttavia subordina la stessa rettifica alla gravità di irregolarità formali delle scritture contabili, o di omissioni o inesistenza di indicazioni, numericamente rilevanti e frequenti, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, tali da rendere inattendibili le dichiarazioni. In questi ultimi anni si è affermato l'utilizzo di strumenti matematico-statistici nell'ambito dell'accertamento analitico.

Le norme in materia di accertamento danno la possibilità all'Amministrazione Finanziaria di

5

Stampa illeggibile

Ant

utilizzare strumenti presuntivi legittimati dalla prassi e valutati già in sede preventiva a livello generale. È notorio che le risultanze degli strumenti statistici, tuttavia, non possono essere utilizzate direttamente per attribuire acriticamente ai contribuenti redditi ipotetici, ma essi devono essere considerati come criteri selettivi per la scelta delle posizioni da sottoporre a controllo con le ordinarie metodologie. Gli Uffici nella determinazione dei ricavi e dei compensi potenzialmente attribuibili devono tenere conto delle caratteristiche strutturali dell'attività esercitata, della capacità potenziale di produrre ricavi o compensi e di tutti quei fattori che possono determinare una limitazione della capacità stessa; in ogni caso non si tratta di una presunzione assoluta, ma l'accertamento trova il suo fondamento in una presunzione di legge *iuris tantum*, ex art. 2727 c.c., che ammette la prova contraria. Nel caso di specie l'Ufficio ha trascurato alcune circostanze che, a parere di questo Collegio, sono meritevoli di considerazione. In ordine ai motivi di ricorso, il Collegio prende atto che le considerazioni svolte dal ricorrente sono di taglio essenzialmente economico, finalizzate a dimostrare la insufficienza della metodologia statistico - matematica su cui si fondano gli studi di settore, nonché degli specifici riferimenti che renderebbero inadeguati i dati assunti dall'ufficio a rappresentare la effettiva realtà economico - finanziaria dell'attività svolta dalla società ricorrente.

Il Collegio, a tal proposito, ritiene di dover richiamare il principio, totalmente condiviso, statuito dalla Cassazione con sentenza n. 18983 del 07.06.2007, secondo cui, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, deve essere escluso ogni automatismo e che eventuali strumenti presuntivi, quali gli studi di settore, per essere validamente applicati, necessitano di una particolare flessibilità e adattabilità alle comprovate peculiarità dell'attività svolta dal contribuente, in ossequio al principio costituzionale sancito nell'art. 53.

Nello specifico, la società ricorrente opera nel settore manifatturiero e svolge la sua attività effettuando lavori in appalto per enti pubblici e lavori in appalto per imprese, esercenti arti e professioni in una percentuale rispettivamente del 40% e del 60%. Circostanza, che emerge dall'analisi delle fatture depositate dalla società ricorrente in giudizio e la quale esclude la possibilità che le fatture emesse per lavori eseguiti possano aver avuto un aggiustamento al ribasso al fine di creare evasione. Ed ancora, l'Ufficio nel prendere in esame i costi per

6

l'acquisto di merci e materie prime indicate nel rigo F09 dello studio di settore (TG75U), ritenendoli sproporzionati rispetto ai ricavi, non ha considerato che in tale importo vi sono comprese le "lavorazioni esterne". Lacuna che evidenzia il mancato confronto delle risultanze dello studio di settore con i dati di bilancio. Nel caso che ci occupa parte ricorrente ha dimostrato che gli elementi posti a fondamento dell'accertamento sono infondati e, nello stesso tempo, inattendibili. In altri termini, il ricorrente, illustrando le caratteristiche intrinseche dell'attività ha dato contezza delle ragioni dello scarto tra l'accertato e il dichiarato, smentendo i dati dell'Ufficio.

Né gli ulteriori elementi posti dall'Amministrazione Finanziaria a fondatezza della stima dei ricavi operata dallo studio di settore è tale da comprovare la incongruenza dei ricavi dichiarati. Precisato quanto sopra, la Commissione deve rilevare che nella fattispecie l'Ufficio si è limitato a rilevare lo scostamento tra ricavi dichiarati e ricavi derivanti dall'applicazione degli studi di settore omettendo di addurre, oltre un'asserita ma ingiustificata antieconomicità dell'attività espletata dalla società ricorrente, ogni ulteriore motivazione ed elemento a supporto del rilevato scostamento ed idoneo a giustificare le ulteriori imposte applicate sul maggior reddito presunto; tale omissione è ancor più rilevante atteso che da una parte non sono state sollevate obiezioni sulla tenuta della contabilità del contribuente e che l'Ufficio ha ovviamente gli strumenti ed i mezzi per confortare la presunzione semplice data dallo scostamento rilevato e che dall'altra parte il contribuente difficilmente può essere in grado di giustificare il rilevato scostamento soprattutto quando lo stesso, tenuto conto del tipo dei soggetti con i quali si relaziona, può trovare nei fatti giustificazione.

Il ricorso merita pertanto accoglimento.

Spese compensate per giusti motivi anche alla luce del recente orientamento giurisprudenziale della Cassazione a Sezione Unite sulla valenza degli studi di settore;

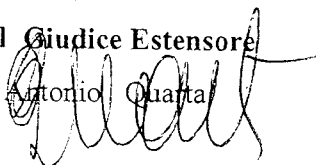
**P.Q.M.**

la Commissione accoglie il ricorso. Compensa le spese del giudizio.

Lecce, 21 giugno 2011

**Il Giudice Estensore**

Antonio Quarta



**Il Presidente**

Dott. Alfredo Lamorgese

