



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI ROMA

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	FALASCINA	FRANCO	Presidente
<input type="checkbox"/>	ZUCHELLI	CLAUDIO	Relatore
<input type="checkbox"/>	TERRINONI	PAOLA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n° 4469/10 depositato il 25/05/2010
- avverso la sentenza n° 430/27/2009 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ROMA contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI ROMA 3

proposto dal ricorrente:

[REDACTED]

difeso da:

RAG. LUCIA ILLIANO  
C/O CNA CAF LAZIO S.R.L.  
VIA OSTIENSE N. 131/L 00154 ROMA RM

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° RCEH00057 IVA+IRPEF+IRAP 2000

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 4469/10

UDIENZA DEL

29/03/2011

ore 09:30

SENTENZA

N° 266/04/11

PRONUNCIATA IL:

29/03/2011

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

23/06/2011

Il Segretario

[Signature]

## FATTO

Con avviso di accertamento n. RCEH00057 notificato il 22 settembre 2007, l'Agenzia delle entrate ufficio di Roma 4 accertava maggiori ricavi per l'anno 2000 e quindi recuperava IRPEF ed addizionale, IVA, IRAP e contributi previdenziali.

L'accertamento era motivato sulla base dell'applicazione dei parametri di cui all'articolo 3, comma 184 della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

Avverso l'atto notificato il contribuente proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma lamentando:

1. Vizio di motivazione. L'accertamento fa riferimento ad un verbale del 21 febbraio 2007 relativo ad un incontro nel quale il contribuente non aveva dichiarato alcunché.
2. L'accertamento è basato sull'applicazione dei parametri che contengono elementi di indeterminatezza. Pertanto è illegittimo l'accertamento che su di essi si basa.
3. La stessa Agenzia delle Entrate con la circolare n. 25 del 14 marzo 2001 ha chiarito la migliore aderenza degli studi di settore rispetto ai parametri.
4. Nel merito adduce situazioni di fatto che giustificano il minor reddito dichiarato. In particolare un contenzioso civile.

Si costituiva in giudizio l'Ufficio resistendo.

Con successiva memoria il ricorrente prospettava errori commessi dall'ufficio nella compilazione del modello per il calcolo parametrico.

Con la sentenza di cui in epigrafe, la Commissione tributaria Provinciale respingeva il ricorso osservando:

1. Inammissibilità delle doglianze circa gli errori commessi nella compilazione del modello, perché motivi nuovi tardivi.
2. Il minor reddito derivante da una transazione si riferisce a lavori dell'anno precedente e quindi di competenza di un diverso esercizio finanziario. Il contribuente avrebbe dovuto far rilevare una sopravvenienza passiva di cui non è traccia in contabilità.

3. I parametri costituiscono una presunzione semplice che il ricorrente non ha vinta. Anzi, il notevole costo del personale ed il tenore di vita propendono per una conferma dei valori accertati.

Avverso la detta sentenza propone appello il contribuente, con atto notificato nei termini e depositato presso la Segreteria della Commissione Provinciale, lamentando:

1. Inadeguatezza del sistema dei parametri per individuare la reale capacità contributiva (vedi Cass SSUU 26635 ed altre del 1 dicembre 2009). I parametri sono semplici presunzioni che fungono da mezzo di accertamento ma non di determinazione del reddito.

2. Illegittimità del comportamento dell'Ufficio che non ha dato alcun rilievo alla fase del contraddittorio, non ha motivato l'avviso di accertamento, non ha risposto al tentativo di conciliazione.

3. Quanto al tenore di vita il contribuente non è proprietario di immobili ed ha pagato solo un'assicurazione sulla vita.

4. Il costo del personale riguarda anche lavorazioni per conto terzi.

Si costituisce in giudizio l'Ufficio eccependo:

1. Non sussiste alcuna carenza di motivazione poiché l'applicazione dei parametri costituisce motivazione sufficiente.

2. Lo scostamento dai parametri, che costituiscono una prova, determina l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

3. I parametri costituiscono essi stessi prova e non principio di prova (Cass, 6 maggio 1998, n. 4555 e 27 febbraio 2002, n. 2891).

4. Regolarità del contraddittorio amministrativo.

5. Infine sottolinea come il tenore di vita non giustifichi la denuncia di un reddito negativo.

#### DIRITTO

Ritiene la S. C. a sezioni unite (18 dicembre 2009, n. 26635), sulla *vexata quaestio* dell'utilizzazione di parametri o studi di settore, che: *"La procedura di accertamento tributario 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 dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standards" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente"*.

Emerge con palmare chiarezza dalla sentenza citata che l'applicazione sia dei parametri sia degli studi di settore sia stata interpretata dalla Cassazione come derivante da un complesso procedimento, tanto che può a ben ragione dirsi di trovarsi dinanzi ad un provvedimento (l'accertamento) a fattispecie progressiva.

L'avviso al contribuente e la successiva fase di controdeduzioni, infatti, non rispondono, come negli altri tipi di accertamento, alla soddisfazione del generico diritto alla difesa, ma costituiscono, secondo la Cassazione, fasi di una vera e propria procedimentalizzazione di questo tipo di accertamento. Come in ogni procedimento, quindi, ciascuna fase deve essere assistita dalla legittimità nei suoi presupposti e nel suo svolgimento, poiché essa è chiamata a fornire gli elementi per l'esecuzione corretta della fase successiva.

Nella specie, pertanto, alle controdeduzioni esperite dal ricorrente, l'Ufficio avrebbe dovuto rispondere, nel corpo dell'accertamento, con un'adeguata motivazione che le confutasse. In sostanza, all'iniziale presunzione semplice che solleva l'Amministrazione da una contestazione puntuale dell'occultamento di ricavi e quindi la pone in posizione di vantaggio, segue necessariamente una fase nella quale il contribuente dà conto dell'inevitabilità degli scostamenti, nella terza fase l'Amministrazione riceve il vantaggio di potere controbattere non sull'intero scostamento e sull'intera gestione fiscale dell'impresa (che, infatti, non è stata verificata essendosi fermati allo scostamento statistico), ma solo sulle puntuali contestazioni, tanto che il provvedimento finale risulta perfettamente motivato sugli unici punti che, in tal momento, costituiscono la materia del contendere.

Risulta palese, dalla lettura dell'accertamento, che tale motivazione manchi, poiché l'Amministrazione si limita a ripetere l'esistenza di una divergenza aritmetica tra il dichiarato ed il calcolo effettuato con gli studi di settore, il che, a ben vedere, costituisce l'inesco dell'intera procedura, ma da solo non può costituire la conclusione.

La particolare procedura, quindi, in cui consiste l'accertamento basato su parametri o studi di settore, permette di trasfondere nel momento del giudizio l'esame delle controdeduzioni operate in sede amministrativa, rispetto alle quali l'Amministrazione non abbia sufficientemente motivato. Il Giudice tributario, infatti, è chiamato a decidere sul rapporto tributario e non solo sulla mera legittimità dell'atto di accertamento.

Sotto questo profilo, quindi, occorre dare conto del fatto che il contribuente ha esattamente motivato sul punto della perdita dovuta alla transazione.

Le giustificazioni allo scostamento relative al mancato incasso di lavori afferenti all'anno precedente, non sono state correttamente valutate dall'Amministrazione neppure in sede di giudizio, e sono state fraintese dal Giudice di prime cure.

Infatti, nella specie si tratta di impresa personale in contabilità semplificata cui si applica il principio di cassa e non di competenza. Pertanto, da un lato il contribuente ha fornito adeguata prova dell'avvenuta transazione e della perdita conseguente di euro 55.000 rispetto al normale andamento dell'anno, dall'altro proprio il fatto che nel normale avvicinarsi dei lavori e degli anni

fiscali uno standard possa non essere rispettato a seguito del mancato avverarsi di un fatto di per sé pacifico, costituisce giustificato motivo dello scostamento statistico rispetto all'anno stesso.

Pertanto, l'appello è da accogliere in parte, ovvero sottraendo dal reddito accertabile la perdita di euro 55.000,00 derivanti dalla transazione.

L'appello, pertanto, è da accogliere in parte.

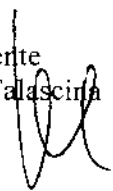
Sussistono, comunque, giustificati motivi per la compensazione integrale delle spese, competenze ed onorari dei due gradi del giudizio, ai sensi dell'articolo 92, comma secondo c.p.c., attesa la reciproca soccombenza.

P.Q.M.

Accoglie l'appello nei limiti di cui in motivazione.

Compensa integralmente tra le parti le spese, competenze ed onorari dei due gradi del giudizio.

Il Presidente  
Pres. Franco Falascina



Il Relatore estensore  
Pres. Claudio Zucchelli

