



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI BARI

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|--------------|------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | CASTELLANETA | GIANFRANCO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | VENEZIANI | EMANUELE | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | SCARPELLO | ANTONIO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 6186/09
depositato il 17/12/2009

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 885010300645/2009 IVA+IRPEF+IRAP 2004
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI BARI

proposto dal ricorrente:

[REDACTED]

difeso da:

MIGLIO DOTT. OSVALDO
VIA REPUBBLICA ITALIANA 115 70032 BITONTO BA

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° 885010300645/2009 CONTRIB.UNIVER. 2004
I.N.P.S.
contro AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI BARI

proposto dal ricorrente:

[REDACTED]

difeso da:

MIGLIO DOTT. OSVALDO
VIA REPUBBLICA ITALIANA 115 70032 BITONTO BA

SEZIONE

N° 10

REG.GENERALE

N° 6186/09

UDIENZA DEL

SEZIONE 10

28/05/2010 ore 09:00

SENTENZA

N°

188/10/10

PRONUNCIATA IL:

28/5/2010

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

27/8/2010

Il Segretario

L. Quarta

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In data 19 novembre 2009, [REDACTED], rappresentato e difeso dal dott. rag. Osvaldo Miglio, proponeva ricorso con istanza di sospensione (depositato in segreteria in data 17 dicembre 2009 ed iscritto al R.G.R. n. 6186/09) avverso l'avviso di accertamento n. 88510300645/2009, per l'anno 2004, notificato il 30 maggio 2009, con il quale l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Bari 2, sulla base della antieconomicità della gestione e sulla base dello studio di settore, aveva rettificato l'ammontare dei ricavi da euro 13.050,00 a euro 25.411,00 e, conseguentemente, aumentato il reddito d'impresa di euro 12.361,00, determinando IRPEF, IVA, IRAP, ADDIZIONALI e CONTRIBUTI PREVIDENZIALI INPS per complessivi euro 6.733,00 e sanzioni per euro 4.779,00.

A seguito della notifica dell'avviso di accertamento, il contribuente instaurava il procedimento di adesione per la definizione, in contraddittorio, del citato accertamento, precisando le situazioni ritenute rilevanti ai fini dell'annullamento dell'accertamento.

Non avendo realizzato l'adesione, il contribuente presentava ricorso con il quale eccepiva:

- in via pregiudiziale, la illegittimità costituzionale degli articoli 62-bis e 62-sexies del decreto legge n. 331/1993 convertito nella legge n. 417/1993, in riferimento all'art. 23, 53 e 111 della Costituzione,
- carenza di motivazione sia per quanto riguarda il ricorso ad un accertamento di tipo analitico-presuntivo senza la preventiva verifica delle scritture contabili, sia per quanto riguarda l'utilizzo di presunzioni prive dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, per non essersi l'ufficio soffermato ad individuare il legame tra la situazione teorica e quella specifica del contribuente,
- carenza di motivazione ed infondatezza dei fatti considerati per dichiarare la presunta antieconomicità della gestione.

Concludeva chiedendo, in via principale, l'accoglimento del ricorso e quindi il rigetto dell'accertamento e, in via subordinata, una notevole rideterminazione dei ricavi e del reddito, con vittoria di spese, competenze ed onorari.

In data 26 febbraio 2010, la Commissione, riunita in camera di consiglio, in presenza del difensore del contribuente che insisteva per la sospensione, sentito il relatore e visti gli atti, accoglieva l'istanza di sospensione proposta dal ricorrente e fissava l'udienza per la trattazione del merito.

In data 7 aprile 2010 l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Bari (subentrata all'Ufficio di Bari 2 a seguito della riorganizzazione dell'Agenzia) provvedeva a costituirsi in giudizio depositando atto di deduzione con il quale contestava le eccezioni del ricorrente e, richiamando l'art. 38 del DPR n. 600/1973 e la relativa giurisprudenza, riteneva pienamente giustificato l'accertamento; concludeva chiedendo il rigetto del ricorso con vittoria di spese e competenze.

All'udienza del 28 maggio 2010, la Commissione, sentito il relatore, il difensore del ricorrente, che si riportava agli atti e insisteva per l'accoglimento del ricorso, e il Dott. Francesco De Michele per l'Agenzia delle Entrate, il quale si riportava agli atti e insisteva per il rigetto del ricorso, decideva.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato e deve essere accolto.



Innanzitutto la Commissione ritiene di dover affrontare l'eccezione pregiudiziale avanzata dal contribuente circa una presunta illegittimità costituzionale degli articoli 62-bis e 62-sexies del decreto legge n. 331/1993 convertito nella legge n. 417/1993.

Al riguardo, la Commissione ritiene che le eccezioni proposte dal contribuente siano manifestamente infondate in quanto le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sentenze n. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009) hanno emesso il seguente principio di diritto: *"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. L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli standards, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito"*.

Tale principio esclude, quindi, ogni ipotesi di illegittimità costituzionale del sistema basato sugli studi di settore in quanto al contribuente è concesso esercitare tutti i poteri necessari per il pieno esercizio dei propri diritti, non sussistendo alcuna limitazione.

Passando all'esame delle questioni di diritto e di merito proposte dal contribuente, la Commissione rileva innanzitutto che l'accertamento in esame è un tipico esempio di accertamento analitico-presuntivo con il quale l'Ufficio rettifica un componente di reddito, generalmente i ricavi - corrispondenti, in ambito IVA, alle operazioni imponibili attive, anche utilizzando presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del DPR n. 600/1973 e dell'art. 54 del DPR n. 633/1972.

In particolare, l'accertamento rientra tra quelli, per così dire, di nuova generazione che fondano l'applicazione dello studio di settore sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che l'Ufficio ritiene di avere individuato nella antieconomicità della gestione, costituendo tale antieconomicità le "gravi incongruenze" che consentono l'accertamento.

Come rilevato anche dall'Ufficio nelle proprie deduzioni, un simile tipo di accertamento può essere effettuato anche indipendentemente dal preventivo esame della contabilità; la giurisprudenza della Cassazione sull'argomento è ormai consolidata, tanto da costituire un dato notorio e generalmente accettato e va, quindi, data per acquisita, mentre, sul punto, va rigettata l'eccezione del ricorrente che, invece, ritiene sia necessaria la preventiva verifica della contabilità.

Così, nel caso in questione, preso atto della non congruità rispetto a quanto previsto dallo studio di settore, ritenuta l'antieconomicità della gestione, l'Ufficio ha proceduto ad effettuare l'accertamento sulla base dello studio di settore applicabile, per l'anno in esame, al contribuente.

Si pone, quindi, la questione di verificare se tale antieconomicità evidenziata dall'Ufficio sia veramente tale e consenta, pertanto, la rettifica analitico-presuntiva del reddito d'impresa. A tal fine, è opportuno riepilogare i fatti, situazioni, ecc. che l'Ufficio ha posto a motivazione dell'accertamento:

1. ricavi dichiarati per euro 13.050,00 a fronte di costi per l'acquisto di servizi pari a euro 534,00 per l'attività svolta di agenzia di mediazione immobiliare,
2. un utile di esercizio, risultante, dal conto economico, di euro 4.311,00, inverosimile per l'attività svolta in maniera continuativa per tutto l'anno,
3. negli esercizi 2002, 2004, 2005 e 2006 non risulta mai un reddito dichiarato congruo con quello di riferimento del corrispondente studio di settore, salvo l'adeguamento dell'anno 2005,
4. acquisto, in comproprietà con il coniuge, in data 21 gennaio 2004 di un immobile al prezzo di euro 135.000,00, interamente pagato prima della stipula dell'atto,
5. redditi complessivi negli anni dal 2000 al 2004 di circa euro 30.787,00 per il contribuente e di circa 62.000,00 per il coniuge.

In relazione ai primi tre motivi, attinenti alla gestione aziendale, il contribuente ha fatto presente la propria particolare situazione caratterizzata dalla mancanza di rilevanti investimenti in beni strumentali, dalla totale assenza di dipendenti e collaboratori, totale assenza di costi di formazione e ridottissime spese generali e di fitto.

La Commissione ritiene che tali questioni, in base al principio di collaborazione e buona fede che deve caratterizzare i rapporti tra contribuenti e amministrazioni finanziarie, avrebbero dovuto indurre l'Ufficio a prendere in considerazione, per l'anno in questione, la sussistenza della condizione di "marginalità" del contribuente rispetto ai risultati ordinari derivanti dallo studio di settore, così come peraltro previsto da numerose circolari della stessa Agenzia delle Entrate, nel senso che, pur se astrattamente fondati, gli elementi utilizzati dall'Ufficio avrebbero dovuto essere calati nella realtà della specifica impresa, al fine di dimostrare la correttezza degli ordinari risultati derivanti dall'applicazione dello studio di settore.

In particolare, la circolare 12 giugno 2007, n. 38/E, par. 3.1, considera tra le situazioni di marginalità anche le seguenti situazioni presenti nel caso in questione:

- limiti dimensionali e organizzativi per la struttura di impresa;
- arretratezza/inadeguatezza delle infrastrutture strumentali e assenza d'investimenti anche legati alla promozione dell'attività;
- assenza di spese per servizi esterni,

mentre il comunicato stampa del 28 giugno 2007 impone di considerare le seguenti situazioni riferibili all'impresa:

- ridotte dimensioni della struttura,
- assenza di investimenti anche se in presenza di attrezzature minimali e/o obsolete,
- assenza di personale dipendente e collaboratori,
- assenza di spese per formazione professionale,
- assenza di spese per promozione dell'attività (pubblicità, propaganda, ecc.),
- impossibilità di sostenere spese per acquisizione di servizi.



Dall'esame di tali elementi, dei quali era stato informato dal contribuente, l'Ufficio avrebbe potuto pervenire ad altre e, nel merito, più fondate conclusioni che non il semplice ed immotivato rigetto delle eccezioni avanzate.

Così, ad esempio, l'esiguità dei costi per servizi, avrebbe dovuto confortare l'Ufficio sulla correttezza dei ricavi dichiarati sulla base del principio "spesa limitata = ricavi limitati", e non, come al contrario ha fatto, porre tale esiguità a base dell'accertamento che risulta, quindi, privo di motivazione. Anzi, a ben vedere, qualunque fosse stato l'importo delle spese in questione, l'Ufficio avrebbe sempre potuto concludere con una ipotesi di antieconomicità della gestione; il che dimostra, ove ve ne fosse ancora bisogno, l'assoluta inconsistenza di tale riferimento.

Inoltre, per il secondo (utile di esercizio inverosimile per l'attività svolta in maniera continuativa per tutto l'anno) e terzo motivo (non aver mai dichiarato, negli esercizi 2002, 2004, 2005 e 2006, un reddito congruo corrispondente a quello dello studio di settore), l'Ufficio avrebbe dovuto, come rilevato dal contribuente, adeguare lo studio di settore alla reale situazione del contribuente, non solo nella successiva fase della determinazione dei maggiori ricavi, ma anche nella precedente fase dell'accertamento dei presupposti.

Al riguardo, va rilevato che la circolare 23 gennaio 2008, n. 5, espressamente prevede che *"la fondatezza della stima dipende sostanzialmente (dalla)...effettiva coincidenza della situazione del singolo contribuente, oltre che con quella propria della detta realtà produttiva, anche (e soprattutto) con quella di "normalità economica" presa base per la individuazione del campione rappresentativo. La prima circostanza trova in genere adeguata dimostrazione nel percorso metodologico seguito nella elaborazione degli studi di settore, sinteticamente descritto nelle note tecniche allegate ai decreti di approvazione.*

La seconda circostanza deve invece essere di volta in volta appurata valutando attentamente le caratteristiche del singolo contribuente, onde stabilire se la sua situazione produttiva coincida effettivamente con quella del gruppo o dei gruppi omogenei in cui viene classificata e non presenti caratteristiche tali da poterla considerare "non normale" dal punto di vista economico, tenendo conto del concetto di "normalità" assunto dallo studio di settore che si intende applicare. "

Dall'avviso di accertamento, non pare che l'Ufficio abbia proceduto a tale specifica valutazione, il che rende infondata l'applicazione dello studio al caso concreto.

In altri termini, a parere della Commissione, non risulta affatto motivata la presunta antieconomicità della gestione, risultando quelle dell'Ufficio affermazioni assolutamente apodittiche, che non tengono conto della situazione di marginalità dell'impresa in questione ma fanno riferimento, come tutti gli studi di settore, a situazioni ritenute ordinarie e che, quindi, andavano calibrate sulla singola impresa, salvo dimostrare, ma l'Ufficio non lo ha fatto, la concreta applicabilità dello studio di settore al caso in esame.

Per quanto riguarda, infine, il quarto (acquisto, in comunione con il coniuge, in data 21 gennaio 2004 di un immobile al prezzo di euro 135.000,00, interamente pagato prima della stipula dell'atto) ed il quinto motivo (redditi complessivi negli anni dal 2000 al 2004 di circa euro 30.787,00 per il contribuente e di circa 62.000,00 per il coniuge), non è affatto chiaro in quale modo tali elementi debbano essere considerati: se come gravi incongruenze, se come ulteriori elementi che possono giustificare il ricorso allo studio di settore o se come presunzioni gravi, precise e concordanti.

Infatti, l'avviso di accertamento nulla dice al riguardo, limitandosi ad una semplice indicazione, il che, a parere della Commissione, comporta in ogni caso un difetto di motivazione dell'avviso in quanto non è dato sapere come trattare tali ulteriori elementi.

Di fatto, la mancanza di una qualificazione di tali elementi, sia nell'accertamento che nelle deduzioni, evidenzia una assoluta imprecisione da parte dell'Ufficio il quale, per

procedere ad un accertamento ex art. 39, comma 1, lett. d), del DPR 600/1973, provvede ad esporre motivazioni che, invece, sono proprie dell'accertamento sintetico di cui all'art. 38 del DPR n. 600/1973; di modo che non è ben chiaro se l'Ufficio intendeva procedere con l'una o con l'altra modalità di accertamento, oppure se intendeva colpire una presunta evasione del nucleo familiare, addebitandola per intero al contribuente.

In ogni caso, la Commissione rileva che i riferimenti alla situazione reddituale personale del contribuente e del suo coniuge non possono essere posti a base di un accertamento analitico-presuntivo ex art. 39, comma 1, lett. d), del DPR 600/1973, in qualunque modo li si voglia considerare: se come gravi incongruenze, se come ulteriori elementi che possono giustificare il ricorso allo studio di settore o se come presunzioni gravi, precise e concordanti.

Sarebbe stato preferibile che l'Ufficio avesse indicato nell'accertamento come trattare tali elementi ma, in mancanza di specifiche indicazioni, la Commissione ritiene di dover esaminare le tre differenti ipotesi.

Se li si vuole considerare come "gravi incongruenze", va allora rilevato che l'art. 62-sexies del decreto legge n. 331/1993 convertito nella legge n. 417/1993, prevede che tali tipi di accertamento "possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore".

Il che significa che le gravi incongruenze devono essere relative all'attività e non alla situazione familiare del contribuente oggetto dell'accertamento.

Se, invece, si vuole considerare tali elementi come ulteriori elementi che giustificano l'applicazione dello studio di settore, allora va rilevato che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con le sentenze n. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009, hanno stabilito l'importante principio che gli accertamenti da studi di settore possono essere "confortati da elementi concreti desunti dalla realtà economica dell'impresa", il che esclude, quindi, ancora una volta il ricorso, da parte dell'Ufficio, a situazioni extra aziendali per l'accertamento comunque legato allo studio di settore.

In relazione a queste prime due ipotesi (della terza si dirà più avanti), la Commissione ritiene che i riferimenti alla situazione reddituale familiare, propri dell'accertamento sintetico, non possono essere utilizzati per procedere all'accertamento analitico-presuntivo ex art. 39, comma 1, lett. d), del DPR 600/1973, concretizzandosi il loro utilizzo da parte dell'Ufficio in un evidente difetto di motivazione dell'accertamento.

La conferma che l'accertamento, lo si ricorda, effettuato ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del DPR 600/1973, sia in realtà privo di motivazione è confermato anche dallo stesso Ufficio. Infatti, nelle proprie deduzioni, richiama solo ed esclusivamente principi propri dell'accertamento sintetico quando espressamente richiama i seguenti elementi:

- capacità contributiva del contribuente,
- legittimità costituzionale dell'accertamento sintetico ex art. 38 del DPR n. 600/1973,
- possibilità di utilizzare gli investimenti patrimoniali per rettificare il reddito complessivo netto,
- capacità di spesa del contribuente e indici di ricchezza,
- possibilità di fornire la prova contraria nell'accertamento sintetico.

E allora, se obiettivo dell'Ufficio era procedere ad un accertamento sintetico, è evidente che tale obiettivo non è stato raggiunto in quanto l'accertamento sintetico avrebbe dovuto tenere conto anche del coniuge e si sarebbe concretizzata in un accertamento del reddito



complessivo, escludendo, quindi, ogni rettifica in materia di IRAP, IVA e contributi previdenziali.

Peraltro, un eventuale accertamento sintetico nel quale considerare, come prevede la circolare 9 agosto 2007, n. 49/E, l'intero nucleo familiare, avrebbe potuto individuare maggiori redditi di importo da quello in discussione o da imputare a ciascuno dei due coniugi e non solo al titolare di reddito d'impresa.

Nello stesso tempo, va rilevato che la motivazione, utilizzata dall'Ufficio, propria dell'accertamento sintetico non è sufficiente, per le ragioni innanzi dette, a motivare l'accertamento analitico-presuntivo notificato al contribuente.

Se, infine, si vuole considerare tali elementi come presunzioni gravi, precise e concordanti che giustificano la rettifica del reddito d'impresa mediante l'applicazione dello studio di settore, allora va rilevato che, come ampiamente documentato dal ricorrente, anche il riferimento all'investimento patrimoniale ed alla situazione reddituale dei componenti la famiglia non risulta esente da pecche.

Infatti, l'Ufficio ritiene che, a fronte di una spesa per investimenti di euro 135.000,00, i redditi familiari del quinquennio ammontano a circa euro 93.000,00, il che sottintende un'evasione da parte del solo ricorrente, la qual cosa, invece, non è stata dimostrata.

In realtà, il ricorrente ha provato, per sé stesso e per il coniuge, il precedente possesso di risorse finanziarie, derivanti anche da una cessione immobiliare avvenuta nel corso del 1999 e da rinnovi di titoli, da cui è stato possibile attingere le risorse necessarie per l'acquisto in comunione dell'immobile.

In particolare, l'investimento immobiliare è stato preceduto da un disinvestimento immobiliare le cui risorse possono esser state utilizzate per effettuare i pagamenti che, coma da dichiarazione apposta nell'atto pubblico, risultano effettuati prima dell'atto stesso; l'accertamento sintetico avrebbe potuto interessare anche il coniuge e, infine, gli accertamenti (al contribuente e al coniuge) non avrebbero avuto alcuna fondatezza o, al limite, avrebbero fatto emergere importi minori rispetto a quelli accertati.

L'Ufficio, invece, si è limitato a sostenere, nelle deduzioni, *"del tutto generiche e di scarso contenuto sostanziale"* le argomentazioni addotte e le circostanze evidenziate dal contribuente, senza minimamente motivare tale giudizio.

Per le ragioni innanzi indicate, pare alla Commissione che, anche sotto tale profilo, le argomentazioni del ricorrente siano degne di accoglimento in quanto sufficientemente provate, mentre prive dei requisiti di gravità, concordanza e precisione appaiono quelle dell'Ufficio.

Da ultimo, la Commissione rileva anche che, quantunque fossero fondati (ma nel caso in questione, come si è visto, non lo sono) i presupposti per procedere all'accertamento analitico-presuntivo, in ogni caso la determinazione dei maggiori ricavi e, conseguentemente, del maggior reddito risulterebbe priva di motivazione in considerazione dell'automatica applicazione dello studio di settore.

Secondo la Corte di Cassazione, infatti, *"la flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento proprio nell'art. 53 Cost., non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica. Ogni sforzo, quindi, va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del soggetto, pur tenendo presente l'importantissimo ausilio che può derivare dagli strumenti presuntivi, che non possono però avere effetti automatici, che sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale, ma che richiedono un confronto con la situazione concreta"* (cass. sez. trib., sentenza n. 16235 del 9 luglio 2010).

In altri termini, il mancato adeguamento dello studio di settore alla reale situazione dell'impresa ne comporta la sua totale inapplicabilità, con la conseguenza che deve ritenersi priva di motivazione una rettifica basata su uno studio non adeguato o, comunque, non ritenuto capace di rappresentare la concreta situazione aziendale. Considerata la sostanziale novità della controversia, si ritiene equo compensare le spese.

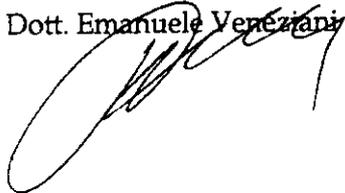
P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.

Bari, 28 maggio 2010

Il Relatore

Dott. Emanuele Veneziani



Il Presidente

Dott. Gianfranco Castellaneta

