

Commissione Tributaria provinciale Reggio Emilia, sez. I, sent. 3 ottobre 2008, n. 158

La s.n.c. Attività Commerciali di V.E. & C ed i singoli soci, in proprio, ricorrono, con separati ricorsi, R.G.R. n. 571-2-3-4-5-6-7-8-9/07 , avverso altrettanti avvisi di accertamento ai fini IRAP, IVA, IRPEF, contributi sociali e relative sanzioni, emessi a loro carico dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Reggio Emilia, per l'anno d'imposta 2003: la materia del contendere verte in punto a: "maggiori ricavi scaturenti dall'applicazione degli studi di settore"; l'Agenzia, premesso che la società accertata ha esercitato l'opzione per la contabilità ordinaria, sostiene, in sede di motivazione degli avvisi impugnati, di aver accertato un ammontare di maggiori ricavi, ai sensi dell'art. 62-*bis* (*rectius*: 62-*sexies* N.d.R.) D.L. 331/1993, posto che quelli dichiarati sarebbero risultati inferiori a quelli scaturenti dall'applicazione dello studio di settore e che la società Ricorrente, in sede di contraddittorio precontenzioso, non sarebbe stata in grado di giustificare tale differenza; replicano i Ricorrenti, deducendo, in via pregiudiziale ed in diritto, l'illegittimità degli avvisi impugnati, posto che sarebbe precluso all'Agenzia emettere avvisi di accertamento fondati esclusivamente sulle risultanze di GE.RI.CO., concretizzandosi le stesse, unicamente, in un parametro di orientamento per le decisioni della stessa che sarebbe chiamata, tuttavia, ad esperire una precisa analisi, che nel caso non ci sarebbe stata, in merito alla singola posizione del contribuente, adattando uno strumento matematico-statistico che sarebbe tarato su un contribuente teorico, astratto. E deducendo, nel merito dell'avviso, l'infondatezza, comunque, dello stesso posto che le motivazioni addotte a giustificazione dello scostamento, (scarti di produzione giornalieri elevati, ubicazione dell'attività, tipologia della clientela, discontinuità dell'attività prestata dai soci per impegni familiari) sarebbero più che sufficienti a giustificarlo; controdeduce l'Agenzia sostenendo la legittimità, in punto di diritto, dell'uso delle risultanze dello studio di settore poiché 1) per il disposto dell'art 62-*bis* (*rectius*: 62-*sexies* N.d.R.) D.L. 331/93, gli accertamenti di cui all'art 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. 600/73, possono essere effettuati utilizzando gli studi di settore; quindi, in virtù di tale disposizione lo scostamento dei ricavi o compensi dichiarati, rispetto a quelli attribuibili al contribuente sulla base degli studi di settore approvati per la specifica attività svolta, costituisce presunzione grave, precisa e concordante, sufficiente a motivare l'accertamento e a soddisfare il requisito richiesto dallo Statuto del Contribuente e 2) posto che, per effetto del richiamo all'art. 39 D.P.R. 600/73, il maggior ricavo risultante dall'applicazione degli studi di settore costituirebbe una presunzione grave, precisa e concordante a favore dell'Amministrazione, l'accertamento "conterrebbe" in sé, *ex lege*, la motivazione; il che comporterebbe, conseguentemente, l'inversione dell'onere della prova: avrebbe dovuto, conseguentemente essere la parte a presentare quegli elementi dai quali risultasse oggettivamente giustificato lo scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli accertati e, nel merito, la fondatezza dei rilievi di cui in motivazione dell'avviso impugnato; i Ricorrenti concludono chiedendo che il Giudice annulli gli impugnati avvisi mentre l'Agenzia conclude chiedendo che il Giudice dichiari la legittimità degli stessi.

La Commissione Osserva.

I Ricorsi di cui in narrativa sono connessi e tali vanno dichiarati riunificandoli in capo al R.G.R. 571/07.

Le doglianze dei ricorrenti sono fondate ed i ricorsi vanno accolti.

L'art. 62 *sexies* D.L. 331/1993 recita, per la parte che qui interessa, che: "Gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d) del decreto del Presidente della Repubblica 29-9-1973, n. 600... possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili... dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62-*bis* del presente decreto".

Il Legislatore ha disposto, dunque, che la tipologia degli accertamenti prima richiamati possa basarsi anche, sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli "studi di settore": si faccia attenzione, il Legislatore non si è accontentato che le gravi incongruenze siano, tout-court, semplicemente, desumibili dagli stessi ma

richiede, specificatamente, che lo siano fondatamente; vale a dire il Legislatore vuole che le gravi incongruenze, che legittimano gli accertamenti basati sugli "studi di settore", conseguano alla comparazione non tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dagli "studi di settore", ma tra i primi e quelli "fondatamente" desumibili dagli studi stessi; in altri termini: il legislatore condiziona la legittimità degli accertamenti basati sugli "studi di settore" al fatto che i ricavi, i compensi, i corrispettivi desumibili dagli stessi lo siano fondatamente: con scarsa probabilità di errore, in modo cioè, praticamente, certo; l'ammontare dei ricavi, compensi, corrispettivi desumibili dallo studio di settore non è, cioè, ritenuto dal legislatore, legittimamente, comparabile con quello dichiarato dal contribuente onde originare le gravi incongruenze di cui parla la norma: la legittimità esiste solo nel caso in cui gli stessi siano desumibili fondatamente; il legislatore non si fida del semplice risultato "matematico-statistico", ma vuole qualcosa di più: richiede che i risultati dello stesso siano supportati, avvalorati "aliunde": richiede, in buona sostanza, che gli stessi non vengano "passivamente" accettati ma "criticamente" valutati calandoli nella realtà d'impresa specifica in esame; i risultati desumibili dallo studio di settore sono, cioè, un semplice elemento indiziario la cui fondatezza deve rimanere verificata indagando la realtà della fattispecie in esame; in pratica dovrà essere verificato se in questa siano identificabili elementi, sia di natura contabile (ad es.: resa produttiva), che di natura extracontabile (ad es. appunti, documenti, risultanze bancarie, risultanze di controlli incrociati) che consentano una ricostruzione, induttiva, del volume d'affari che concordi, sostanzialmente, con quello desumibile dallo studio di settore rendendolo, così, fondatamente desumibile dallo stesso, per poi procedere alla comparazione con quello dichiarato dall'imprenditore onde verificare se tra i due sussistano quelle gravi incongruenze, che sono l'ulteriore condizione necessaria per legittimare questo tipo di accertamento; senza questa attività, diciamo di verifica, che lo confermi, che fondi il risultato dello studio di settore, per tramutarlo, in buona sostanza, in quel tipo di presunzione, grave precisa e concordante, richiesta dal cit. art. 39, il semplice risultato, "matematico-statistico", dello "studio di settore" non rende legittimo questo tipo di accertamento.

Va peraltro evidenziato come questo tipo di verifica sia totalmente a carico dell'Agenzia a cui incombe, compiutamente, l'*onus probandi*.

La controprova della fondatezza di queste conclusioni la si ha proprio nelle controdeduzioni dell'Agenzia: la stessa "legge" la norma come se questa non contenesse questo avverbio: su questo presupposto giunge, logicamente, alle conclusioni che abbiamo visto; invero si ipotizzi che la norma fosse stata scritta senza l'inserimento dell'avverbio "fondatamente": la stessa reciterebbe così: "Gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d) del decreto del Presidente della Repubblica 29-9-1973, n. 600... possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62-bis del presente decreto.": giocoforza l'interprete sarebbe dovuto pervenire a valutare il risultato degli studi come avente in sé compiuta, piena ed autosufficiente valenza probatoria; in conclusione, l'errore interpretativo commesso dall'Agenzia sta proprio nella mancata valorizzazione di questo avverbio.

Non sono dunque condivisibili le conclusioni a cui giunge l'Agenzia, secondo cui lo studio di settore avrebbe in sé una sua piena valenza probatoria non necessitante di alcun supporto esterno ed ulteriore ed invertirebbe l'onere della prova a carico del contribuente.

Consegue a tutto ciò che, basandosi l'accertamento impugnato sulla semplice, "nuda" risultanza dello studio di settore, senza, cioè, l'apporto di altri elementi che rendano "fondata" la stessa, l'avviso su questo punto deve essere dichiarato illegittimo e dunque deve essere annullato.

Le spese di giudizio, equitativamente quantificate in € 500 (cinquecento) seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione, dichiarata la connessione dei ricorsi R.G.R. n. 571-2-3-4-5-6-7-8-9/07, riunificatili in capo al R.G.R. n. 571/07, li accoglie annullando, per l'effetto, gli impugnati avvisi; le spese di giudizio, quantificate in € 500 (cinquecento) seguono la soccombenza