

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 05/34/2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il Sig. Es. Su. Lu. Gi. proponeva in data 3/2/2009 ricorso avverso l'avviso di accertamento n. RISI-1215 con il quale l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Milano 4 sulla base degli studi di settore accertava per l'anno 2003 una maggiore imposta IRPEF per € 3.341,00, l'addizionale regionale per € 280,00 nonché le imposte IRAP ed IVA oltre ai contributi previdenziali rispettivamente per € 529,00, per € 2.499,00 e per € 732,00 a cui venivano aggiunte le sanzioni irrogate ai sensi dell'art. 17, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997 per € 5.001,50 oltre agli interessi previsti di legge.

Il contribuente con il ricorso introduttivo nel giudizio di primo grado lamentava:

- di aver già comunicato all'Ufficio, in sede di contraddittorio, che nell'anno 2003 il volume delle vendite era stato di € 171.244,00 e non di € 500.000,00, come erroneamente indicato nel prospetto allegato al modo Unico 2004;
- il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento nel quale manca l'indicazione dei dati contabili ed extracontabili utilizzati per la determinazione dei ricavi presunti;
- l'insussistenza di gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti dal sistema GE.RI.CO, utilizzato per il calcolo, che peraltro, erano di per sé insufficienti a legittimare l'accertamento;
- la mancata sottoscrizione del Responsabile del procedimento di accertamento;
- l'infondatezza dell'accertamento in relazione alla propria particolare situazione, in quanto svolgendo l'attività di agente di commercio plurimandatario aveva già segnalato l'errore nella indicazione del volume delle vendite, indicato in €500.000,00 anziché in € 171.244,00 e che utilizzando tale ultima cifra corretta la dichiarazione risultava congrua.

Si costituiva nel giudizio di primo grado l'Agenzia delle Entrate - Ufficio Locale Milano 4, contestando il contenuto del ricorso e chiedendone il rigetto, in quanto l'avviso era firmato dal Dirigente Delegato, mentre il Responsabile del procedimento era indicato, ma non aveva alcun obbligo di sottoscrizione dell'atto e nell'accertamento si faceva riferimento a tutti i dati ed ai conteggi utilizzati (ed allegati) per determinare i maggiori ricavi presunti. Nel merito l'Ufficio faceva presente di aver già considerato l'errore dedotto dal ricorrente.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano con la sentenza qui impugnata pronunciata il 4/12/2009 accoglieva il ricorso del contribuente annullando l'avviso di accertamento

Osservavano i giudici di prime cure che, a prescindere dagli altri motivi di impugnazione, il ricorrente aveva provato che l'accertamento era stato effettuato sulla base di una sua erronea indicazione del volume delle vendite. In particolare egli aveva dichiarato un ammontare delle vendite di € 500.000,00, laddove la cifra esatta era, invece, di € 171.244,00. Il ricorrente allegava in atti il prospetto dello studio di settore con la esatta indicazione del volume di affari e dal quale risultava che il reddito dichiarato era congruo. Per i giudici di prime cure, poiché l'unico motivo dell'emissione dell'accertamento era la discrasia tra il reddito dichiarato e quello risultante dagli studi di settore, il venir meno di tale discrepanza rendeva infondato l'accertamento.

In data 9/7/2010 l'Ufficio di Milano 4 dell'Agenzia delle Entrate proponeva appello avverso la predetta decisione dei giudici di prime cure, eccependo:

- il vizio di motivazione e la non corretta interpretazione della normativa vigente in quanto i giudici di prime cure avrebbero solo tenuto conto delle modifiche in bonam partem per il ricorrente apportate allo studio di settore in fase precontenziosa ed avrebbero ignorato che l'atto impositivo si fondava, oltre che sulla correzione in bonam partem per il contribuente avente ad oggetto l'ammontare delle vendite, anche sulla correzione in malam partem per il medesimo, relativamente ai maggiori componenti negativi;
- che in ordine a tali maggiori componenti negativi (dichiarati nel Mod. Unico 2004 al rigo RG 22 ed indicati solo in € 3.220,00 nel rigo F13 dello Studio di settore), il contribuente non avrebbe prodotto alcuna giustificazione in sede precontenziosa;
- che i giudici di prime cure hanno statuito quasi inaudita altera parte, dato che si sarebbe dato ascolto solo ai motivi di doglianza sollevati dal contribuente, ignorando del tutto quanto sostenuto dall'ufficio;
- l'omissione di qualsiasi considerazione in ordine al contraddittorio intercorso tra le parti, ai sensi del D.Lgs. 218/1997, che secondo il recentissimo orientamento giurisprudenziale in materia (cfr. Cass., Sent. n. 26635 del 18/12/2009) assurgerebbe a ruolo di elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica del contribuente lo strumento degli studi di settore, in quando l'Ufficio avrebbe assolto a tutti gli adempimenti richiesti dalla normativa nonché dal recentissimo orientamento della Suprema Corte (invito al contraddittorio, valutazione degli elementi forniti dal contribuente, delle argomentazioni addotte e delle giustificazioni non addotte; emissione del provvedimento impositivo sulla base delle risultanze del contraddittorio, ecc.).

In data 1/10/2010 il contribuente Sig. Es. si costituiva nel presente giudizio d'appello replicando alle tesi difensive prospettate dall'Ufficio con il proposto atto di appello chiedendo la conferma della decisione di prime cure e la condanna alle spese di lite.

La presente causa d'appello veniva trattata e discussa alla pubblica udienza del 13/4/2011 dove erano presenti entrambe le parti che insistevano sulle tesi difensive esposte nei rispettivi atti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello così come proposto dall'Ufficio accertatore non può trovare accoglimento per i motivi che seguono.

L'odierno Collegio d'appello letti gli atti ed esaminati i documenti prodotti non ritiene accoglibili le doglianze espresse dall'Ufficio appellante avverso la decisione dei giudici di prime cure che hanno bene e correttamente motivato la decisione qui impugnata.

Risulta invero che l'unico motivo per cui è stato emesso l'avviso di accertamento era la discrasia tra i ricavi erroneamente dichiarati nello studio di settore (in € 500.000,00) e quelli correttamente dichiarati nel Mod. Unico (in € 171.244,00); così come hanno correttamente valutato i primi giudici il contribuente, allegando il prospetto dello studio di settore con l'esatta indicazione del volume di affari in € 171.244,00 risultava risultato congruo, il che faceva venir meno la discrepanza in esame epperanto l'accertamento risultava infondato. L'Ufficio appellante fa presente che l'accertamento è stato emesso con riferimento ai maggiori componenti negativi dichiarati dal contribuente che non risulterebbero dimostrati in sede precontenziosa e che il contribuente non avrebbe contestato alcuno degli elementi contabili utilizzati per l'elaborazione degli studi di settore. Orbene dalla documentazione prodotta in atti risulta che l'Ufficio accertatore abbia indicato nel verbale di contraddittorio del 2/10/2008 unicamente il fatto che "la parte nel contestare i maggiori ricavi dello studio di settore anno di imposta 2003 evidenzia un

errore nella compilazione dello studio TG61 D al rigo C14 (volume delle vendite e relative provvigioni) valore indicato 500.000,00 valore corretto 171.244,00. A supporto di tale modifica la parte produce certificazioni dei legali rappresentanti delle società da cui ha percepito le provvigioni...". Sempre nel verbale si legge che l'Ufficio prendeva atto di quanto richiesto e si "riservava di esaminare e valutare quanto sopra riportato. Nel caso sussistano le condizioni si aggiornerà il contraddittorio a data ed ora da definirsi tramite ulteriore invito.". Non risulta però provato che l'Ufficio abbia successivamente chiesto spiegazioni o la dimostrazione dei predetti componenti negativi in sede di contraddittorio e nemmeno in data successiva, tenuto conto che l'avviso di accertamento è stato notificato in data 9/12/2008 e ivi risulta unicamente che l'Ufficio ha provveduto a correggere alcuni importi riportati nella dichiarazione dei redditi mod. unico 2004 (redditi 2003) ed i costi indicati nello studio di settore giungendo a determinare maggiori ricavi per € 33.064,00.

Si osserva che a seguito della correzione dell'importo erroneamente indicato nello studio di settore e con la rielaborazione dello stesso, con il nuovo dato corretto a mezzo del supporto informatico GE.RI.CO. è risultata una posizione congrua del contribuente.

L'Ufficio però ha inspiegabilmente modificato il rigo FIO "costi per la produzione di servizi" del quadro "Elementi Contabili" da € 2.251,00 ad € 14.285,00 ed ha considerato rilevanti ai fini degli studi di settore costi per noleggio di automezzo, alberghi e ristoranti, manutenzioni e riparazioni, interessi passivi, commissioni bancarie, spese per bolli e cancelleria ecc ... deducibili dal reddito d'impresa ma che, come indicato nelle istruzioni ministeriali, sono irrilevanti per gli studi di settore.

Con tale arbitraria modifica eseguita dall'Ufficio accertatore, il programma GE.RI.CO. dell'Agenzia delle Entrate ha elaborato un risultato di non congruità del tutto infondato epperanto l'avviso di accertamento emesso in base allo studio di settore così come unilateralmente corretto dall'Ufficio e non supportato da idonei elementi probatori e motivazionali deve essere annullato. Così come correttamente statuito dai giudici di prime cure, essendo risultato congruo lo studio di settore a seguito della correzione del valore del volume delle vendite, ed essendo venuta meno la discrepanza tra quanto dichiarato nel modello unico e quanto indicato nello studio di settore, l'avviso di accertamento così emesso dall'Ufficio era da considerarsi infondato.

Si osserva inoltre che nella motivazione dell'atto impugnato l'Ufficio impositore, dopo aver premesso che "l'ammontare dei ricavi dichiarati per il periodo d'imposta 2003 è inferiore a quello derivante dall'applicazione degli studi di settore TG61D applicabile in relazione all'attività svolta" afferma che "nel prospetto allegato, che costituisce parte integrante del presente atto, sono riportati i dati contabili ed extra contabili utilizzati per la determinazione dei ricavi presunti e l'esito del calcolo, effettuato con il prodotto informatico GE.RI.CO., con la descrizione dei gruppi omogenei ai quali risulta attribuita l'attività esercitata dal contribuente".

Ma contrariamente a quanto sopra affermato, non risulta in atti che tale prospetto (contenente i dati contabili ed extra contabili utilizzati per la determinazione dei ricavi presunti, l'esito del calcolo e la descrizione dei gruppi omogenei) sia stato realmente allegato dall'Ufficio accertatore; l'avviso di accertamento impugnato, alla pagina 12/12 riporta che "Il presente atto si compone di numero 12 pagine e reca in allegato: - il prospetto riportante i dati contabili ed extra contabili utilizzati per la determinazione dei ricavi presunti per pagine - fac-simile di F24 per pagine 2", ma nulla risulta allegato. Tale omissione dell'allegato, quale documento indicato in parte integrante dell'avviso di

accertamento impugnato, non consente di desumere quale calcolo matematico sia stato utilizzato specificamente dall'Ufficio per giungere ad ipotizzare i ricavi accertati.

Secondo giurisprudenza costante detta omissione è sufficiente da sola ad inficiare l'avviso di accertamento impugnato, ai sensi dell'art. 42 comma 3 del DPR n.600/1972 con riferimento agli artt. 3 e 13 della Legge n. 241/1990 ed art. 7 della Legge n.212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

La giurisprudenza tributaria di merito si è consolidata in materia in modo costante, affermando in più occasioni che "dalla mancata allegazione del prospetto discende la violazione dell'art. 7 della Legge 212/2000 con conseguente illegittimità dell'atto impugnato" (cfr. CTP di Bari, Sent. n. 228 del 26/1/2007 e CTP Milano, Sent. n.210/24/09 del 25/5/2009); ed in senso conforme si è espressa la CTR Campania (Sez. 12, Sent. n. 189 del 2/1/2006) per la quale "la mancata allegazione all'avviso di accertamento, basato sugli studi di settore, del prospetto di calcolo da cui deriva la maggiore imposta accertata, determina la nullità dell'avviso di accertamento medesimo per mancanza di motivazione. Ciò in quanto tale prospetto rappresenta la vera motivazione dell'atto impositivo perché da esso dovevano emergere i motivi dello scostamento dei dati contabili dichiarati rispetto a quelli accertati dall'Ufficio mediante il calcolo parametrico".

L'obbligo di motivazione è previsto dalla legge a pena di nullità, e può ritenersi pienamente assolto solamente previa esplicitazione dell'iter logico - deduttivo seguito in sede di accertamento; ma nel caso di specie, risulta che l'Ufficio non solo non ha descritto tale iter, ma non ha nemmeno riportato alcun elemento o dato da cui sarebbe scaturito il maggior ricavo ed il maggior reddito accertato. Pertanto in assenza di tali essenziali elementi risulta difficile se non impossibile per il contribuente poter esercitare il proprio diritto di difesa di cui all'art. 24 della Costituzione.

L'art.7 dello Statuto dei diritti del contribuente prevede che "gli atti dell'Amministrazione finanziaria sono motivati ... indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che determinano la decisione dell'Amministrazione" e ciò va inteso nel senso che la motivazione deve indicare i fatti, gli atti, gli elementi e le circostanze che, in quanto pre - esistenti alla manifestazione di giudizio, sono stati oggettivamente valutati da parte dell'Ufficio Finanziario. Non è pertanto sufficiente un mero richiamo alle norme procedurali, dovendo l'Ufficio accertatore argomentare approfonditamente e compiutamente l'applicazione delle norme prescritte al caso considerato.

L'accertamento emesso sulla base degli studi di settore deve necessariamente considerare i fattori di tipo oggettivo e soggettivo che una elaborazione matematica, (fondata su coefficienti statistici), non può rilevare ed individuare per l'analisi del caso concreto; lo strumento degli studi di settore rappresentano e costituiscono un criterio orientativo ai fini accertativi, eppertanto è necessario personalizzare l'accertamento con riferimento alla concretezza dei riferimenti oggettivi per realizzare una puntuale aderenza agli indici di capacità contributiva del soggetto od impresa controllata. Pertanto l'Amministrazione Finanziaria doveva, nel caso di specie, necessariamente adeguare il risultato dell'applicazione degli studi di settore alla concreta situazione particolare in cui il soggetto opera, il mercato, la localizzazione dell'impresa o particolari condizioni contrattuali. Anche la Suprema Corte di Cassazione ha più volte ribadito che "non è affatto sufficiente, al fine di ritenere sussistenti presunzioni gravi, precise e concordanti, il mero riferimento ai dati che risultano dallo studio di settore" (cfr. Cass., Sez. Trib. 27/2/2002 n.2891) la quale afferma che per poter applicare la norma di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), DPR n. 600/1973 "non è sufficiente l'applicazione automatica o aritmetica delle risultanze dello studio di settore proprio dell'attività del contribuente, ma

occorre che tali elementi siano confortati da altri indizi, che rendono giustificato lo scostamento del reddito desunto dallo studio stesso" (cfr. Cass., Sez. Trib., 17/5/2005 n.36). Le conseguenti e numerose sentenze di merito hanno annullato avvisi di accertamento basati solo sul prodotto informatico GE.RI.CO. con riferimento alla norma che richiede inequivocabilmente la presenza di "gravi incongruenze" tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti degli studi stessi, mentre la mera applicazione degli studi di settore di cui all'art. 62-bis, D.L. 30/8/1993 n.331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29/10/1993 n.427, è da considerare come una presunzione semplice (cfr. CTR Puglia, Sent. 19/5/2006; e CTR Piemonte, Sent. 9/7/2006). La stessa la Circolare n.5/E del 2008 della Direzione Centrale Accertamento del l'Agenzia delle Entrate avente ad oggetto "Studi di settore - Le novità introdotte dal D.L. n.81 del 2/7/2007 e dalla Legge Finanziaria 2008" chiarisce che "la divergenza fra importo dichiarato e quello riscontrato nello specifico settore economico, può assumere concreta rilevanza quando si inserisce in una valutazione complessiva globale di tutti gli elementi, in modo da essere supportati da altri elementi presuntivi ovvero da prove documentali, che rivestano i requisiti della gravità, precisione e concordanza".

Per tutto quanto sopra esposto l'appello così come proposto dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Milano 4 deve essere respinto e la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale qui impugnata deve essere integralmente confermata.

La liquidazione delle spese del presente giudizio seguono la soccombenza come da dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione conferma la sentenza di primo grado e condanna l'Ufficio appellante alle spese del giudizio in favore del contribuente determinate in € 1.000,00.