

Accertamenti in base agli studi di settore: per la C.T.P. di Milano nullo l'avviso che non dimostra le *gravi incongruenze ex art. 62-sexies*, comma 3, D.L. 331/1993

*Commissione Tributaria Provinciale di Milano - Sezione VIII - Sentenza (CTP) n. 60
del 18 aprile 2005*

Presidente: Piscitello, Relatore: Piscitello

ACCERTAMENTO - STUDI DI SETTORE - IMPOSTE SUI REDDITI - IVA (Imposta sul valore aggiunto) - IRAP - Accertamenti fondati sugli studi di settore - Artt. 62-bis e 62-sexies, del DL 30/08/1993 n. 331, conv., con mod., in L. 29/10/1993 n. 427 - Art. 10 della L. 08/05/1998 n. 146 - DPR 31/05/1999, n. 195 - Art. 9, commi 12 e 13, della L. 28/12/2001, n. 448 - Art. 39, comma 1, lett. d), del DPR n. 29/09/1973, n. 600 - La differenza tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore di lieve entità non configura l'esistenza di *gravi incongruenze ex art. 62-sexies*, comma 3, DL 331/1993

In massima

Per la sussistenza di *gravi incongruenze* l'importo dei ricavi non dichiarati rispetto sia a quelli dichiarati sia a quelli determinabili in via presuntiva, non dovrebbe essere inferiore al 25/30 per cento. (Nel caso di specie l'assenza nella motivazione dell'accertamento della dimostrazione dell'esistenza di *gravi incongruenze* ha comportato l'annullamento dell'accertamento). (*Massima non ufficiale*)

Nel testo integrale

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. VIII, riunita con l'intervento dei Signori: Piscitello Mario (Presidente/Relatore), Grassi Carlo, Scarabelli Cristiana (Componenti), ha emesso la seguente

Sentenza

— sul ricorso n. ---/04 depositato il 12.11.2004

— avverso Avviso di Accertamento n. --- IVA + IRPEF + IRAP 1998

contro

Agenzia Entrate Ufficio Milano

proposto dal ricorrente: --- difeso da: ---

Svolgimento del processo

Il --- proponeva tempestivo ricorso contro l'avviso di accertamento - notificatogli in data 12.08.2004 - con il quale l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Milano, dopo aver proceduto al controllo parziale, ai sensi dell'art. 62-*sexies* del D.L. n. 331/93, convertito dalla L. n. 427/93, della sua posizione fiscale relativa all'anno 1998 con riferimento all'attività di impresa (riparazione meccanica di autoveicoli) in regime di contabilità semplificata, ha rettificato la sua dichiarazione (Modello UNICO/99) ai fini IRPEF, Addizionale Regionale IRPEF, IRAP ed IVA ed ha anche irrogato le relative sanzioni pecuniarie.

Il ricorrente chiedeva, in via principale, l'annullamento dell'atto impugnato adducendo l'omessa o insufficiente motivazione dell'avviso di accertamento e contestando i risultati degli studi di settore che non avrebbero i requisiti delle presunzioni semplici (gravità, precisione e concordanza) ed, inoltre, una grave patologia personale che non gli avrebbe consentito una normale attività lavorativa e, in via subordinata, chiedeva una più equa determinazione del reddito e l'annullamento delle sanzioni inflittele, oltre, in ogni caso, alla condanna dell'Ufficio al pagamento delle spese processuali.

L'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Milano, si costitu-

iva con comparsa depositata in data 27.12.2004 con la quale chiedeva il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese del giudizio.

All'udienza del 13.04.2005, dopo la discussione in pubblica udienza e sulle conclusioni delle parti, la causa veniva decisa in camera di consiglio.

Motivi della decisione

L'impugnato avviso di accertamento è illegittimo (per difetto di motivazione) e pertanto va annullato.

Nella motivazione dell'atto l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Milano, afferma, tra l'altro, che "l'ammontare dei compensi dichiarati per il periodo di imposta 1998 è inferiore a quello derivante dall'applicazione degli studi di settore di cui all'art. 62-bis del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427" ed aggiunge che "I maggiori ricavi determinati presuntivamente sono rilevanti, ai sensi dell'art. 62-sexies del citato decreto legge n. 331 del 1993, ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto, nonché delle altre imposte e contributi ... se dovuti".

La motivazione dell'accertamento si conclude evidenziando che i maggiori ricavi (indicati in L. 19.371.000 nell'invito, in precedenza inviato al contribuente, ai fini dell'instaurazione del contraddittorio e dell'eventuale accertamento con adesione) determinati, in relazione all'attività svolta (riparazione meccanica di autoveicoli), mediante lo studio di settore approvato con decreto del ministro delle finanze 30 marzo 1999, sono stati ridotti a L. 9.685.000 in seguito agli elementi addotti dal contribuente.

La disposizione di cui all'art. 62-sexies del citato decreto legge n. 331 del 1993, sulla quale l'Agenzia delle Entrate ha fondato l'avviso di accertamento, però, richiede l'esistenza di «*gravi incongruenze*» tra i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore e non soltanto che l'ammontare dei ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risulti superiore all'ammontare dei ricavi dichiarati.

Stabilisce, infatti, la disposizione di cui al comma 3, dell'art. 62-sexies del D.L. n. 331/1993 «*Gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lett. d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, 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 elaborati ai sensi dell'articolo 62-bis del presente decreto.*». La citata norma quindi impone che nell'avviso di

accertamento, oltre ai ricavi determinabili sulla base degli studi di settore, venga indicato anche l'ammontare dei ricavi dichiarati dal contribuente, ma soprattutto che venga affermata e motivata l'esistenza di «*gravi incongruenze*» tra i ricavi dichiarati e quelli determinabili con gli studi di settore. Nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate, invece, si è limitata ad evidenziare, peraltro in un prospetto allegato all'avviso di accertamento, i ricavi (dichiarati) pari a L. 66.175.000 e i ricavi di riferimento pari a L. 85.546.000, ma non ha né affermato né motivato l'esistenza di «*gravi incongruenze*».

L'impugnato avviso di accertamento è quindi illegittimo per insufficiente motivazione perché "prescinde" dal requisito richiesto dalla legge «l'esistenza di gravi incongruenze» tra i ricavi dichiarati e quelli determinabili con gli studi di settore.

Maggiori ricavi desumibili sulla base degli studi di settore, a parere di questo Collegio, non sempre possono consentire gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d), del D.P.R. n. 600/73 e 54 del D.P.R. n. 633/72, (accertamenti analitici-induttivi) perché, almeno per gli esercenti attività di impresa in regime di contabilità semplificata, la legge richiede, in relazione ai ricavi dichiarati e a quelli desumibili dagli studi di settore, l'esistenza di «*gravi incongruenze*».

L'esistenza di «*gravi incongruenze*» deve essere espressamente affermata ed adeguatamente motivata nell'avviso di accertamento e, ovviamente, non soltanto facendo riferimento all'importo dei ricavi "non dichiarati" perché l'anzidetto importo, isolatamente considerato, avrebbe scarsissima rilevanza. **Per la sussistenza di «gravi» incongruenze, a parere di questo Collegio, l'importo dei ricavi non dichiarati rispetto sia a quelli dichiarati sia a quelli determinabili in via presuntiva, non dovrebbe essere inferiore al 25/30 per cento.**

Nell'avviso di accertamento sottoposto all'esame di questo Collegio, comunque, non è stata neanche affermata l'esistenza di gravi incongruenze.

La domanda proposta dal ricorrente in via principale va quindi accolta e l'impugnato avviso di accertamento va annullato per difetto di motivazione con assorbimento della domanda subordinata e degli altri motivi di ricorso. Sussistono però giusti motivi (la complessità e la novità della questione trattata) per disporre la totale compensazione delle spese processuali.

P.Q.M

La Commissione Tributaria Provinciale accoglie il ricorso e annulla l'atto impugnato (avviso di accertamento). Spese compensate.