

Accertamento in base agli studi di settore: illegittimo in mancanza di altri elementi, quali irregolarità delle scritture contabili o altre inesattezze dei dati esposti nella dichiarazione

Commissione Tributaria Regionale del Piemonte - Sezione XXVI - Sentenza (CTR) n. 27 del 19 luglio 2006

Presidente: Masia, Relatore: Sangianantoni

ACCERTAMENTO - STUDI DI SETTORE - 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 - Art. 39, comma 1, lett. d), del DPR 29/09/1973, n. 600 - Presenza di altri elementi (quali irregolarità delle scritture contabili o altre inesattezze dei dati esposti dal contribuente nella sua dichiarazione dei redditi) a conforto dell'accertamento analitico-induttivo - Necessità - Fondamento - Conseguenze - Illegittimità dell'avviso di accertamento

Nel testo integrale

La Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, Sez. XXVI, riunita con l'intervento dai Signori: Masia Dott.ssa Donatella (Presidente), Sangianantoni Avv. Giancarlo (Giudice/Relatore), Cerruti Dott. Adolfo (Giudice), ha emesso la seguente

Sentenza

— sull'appello n. ---/2005 depositato il 22/07/2005
— avverso la sentenza n. 19/03/2003
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino

contro

Agenzia Entrate Ufficio Moncalieri

proposto dal ricorrente: C.G.

difeso da: B.F.

Atti impugnati:

Avviso di accertamento n. --- IVA 1996

Avviso di accertamento n. --- S.S.N. + IRPEF 1996

— visto il ricorso in appello iscritto al n. ---/2005 di R.G.;

— visto il decreto ritualmente comunicato con il quale il Presidente di Sezione fissava udienza di trattazione per la data dell'8.05.2006;

— uditi in pubblica udienza il relatore avv. Gian Carlo Sangianantoni, nonché, per l'appellante, il difensore commercialista dott. F.B. e, per l'appellato, il funzionario delegato dott. M.T.;

— visti gli atti e documenti tutti del processo;
ha pronunciato la seguente

Sentenza

sul ricorso in appello promosso da:
C.G., residente in Pinerolo ed elettivamente domi-

ciliato in Chiasso (TO), difeso dal commercialista dott. F.B. di Torino.

(*appellante*)

contro

Agenzia delle Entrate - Ufficio di Moncalieri, in persona del suo Direttore in carica *pro tempore*,

(*appellato*)

in appello

della sentenza n. 19/03/03, resa tra le parti dalla Commissione Tributaria Provinciale di Torino in data 10/03-05/05/2003.

Richieste delle parti

Per parte appellante: "... per l'annullamento dell'avviso di accertamento n. ---, prot. n. --- ... Voglia questa C.T.R. Piemonte ... in riforma della sentenza impugnata, accogliere il gravame per tutte le motivazioni come in narrativa. Con vittoria di diritti, spese ed onorari del presente grado di giudizio, e distrazione delle spese a favore del difensore di parte ricorrente, ed obbligo alla restituzione, con tanto di interessi anatocistici, di quanto sia stato indebitamente pagato, così come espresso in narrativa.".

Per parte appellata: "... Si chiede ... di voler respingere l'appello di parte, confermando la validità della sentenza 19/03/03 della C.T.P. di Torino, con condanna dell'appellante al pagamento delle spese di entrambi i gradi di giudizio.".

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato il 28.11.2001, il sig. C.G. impugnava nati la Commissione Tributaria Provinciale di Torino l'avviso di accertamento n. ---, prot. n. ---, adottato in suo danno dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Moncalieri in data 03.09.2001 ed a lui notificato il 24 detti, con il quale era stato accertato, in parziale rettifica dei redditi da lui dichiarati per l'anno 1996 (Mod. 740/97), un maggior reddito imponibile ai fini IRPEF di L. 271.132.000= ed una maggiore base imponibile ai fini IVA per L. 248.470.000=; con richiesta di pagamento, per differenza rispetto a quanto già corrisposto, della somma di L. 104.802.000= (pari ad □ 54.126,00=) per IRPEF, di L. 5.965.000= (pari ad □ 3.081,00=) per contributo al S.S.N., di L. 3.060.000= (pari ad □ 1.580,00=) per contributo straordinario per l'Europa, di L. 47.184.000= (pari ad □ 24.368,00=) per IVA, oltre a sanzioni per infedele dichiarazione di L. 157.203.000= (pari ad □ 81.189,00=).

L'accertamento era stato adottato all'esito negativo

del procedimento finalizzato alla definizione della rettifica sulla base dei parametri previsti dai decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri 29/01/1996 (in "*Finanza & Fisco*" n. 19/96, pag. 1942) e 27/03/1997 (in "*Finanza & Fisco*" n. 17/97, pag. 1994).

Il contribuente lamentava la illegittimità e la infondatezza dei parametri applicati, la mancata utilizzazione degli studi di settore, la nullità di notifica dell'atto impugnato, il difetto di motivazione e delle condizioni per l'accertamento induttivo, oltre che l'assenza e/o la irrivalenza di espletamento della procedura finalizzata all'accertamento con adesione.

Nel radicato giudizio si costituiva la competente Agenzia delle Entrate con rituale atto di controdeduzione in cui domandava che venissero respinte *in toto* le domande avversarie. Trattato il ricorso, la adita Commissione Tributaria Provinciale accoglieva in parte la domanda del contribuente, determinando i compensi complessivi per l'anno in contesa in L. 71.031.000= (pari ad □ 36.684,45=) e compensando le spese di lite.

Contro tale sentenza, il contribuente proponeva appello, con ricorso notificato il 18.07.2005, nati la C.T.R. per il Piemonte, ritualmente depositato il 22 detti, domandandone la riforma.

Parte appellata si costituiva nel grado, con atto di controdeduzioni depositato il 27.10.2005, assumendo le conclusioni riportate in epigrafe.

All'odierna udienza, esaurita la trattazione della questione ed allontanate le parti intervenute, il Collegio decideva come da dispositivo.

Motivi

Con l'interposto appello, il contribuente oltre ad eccepire carenze procedurali, tanto in ordine a presunto difetto di notifica dell'avviso di accertamento, quanto a presunto difetto del potere di firma o di delega alla firma di detto atto, si duole nel merito che i primi giudici abbiano accolto solo in parte l'originaria sua domanda, riconoscendo applicabile nei suoi confronti i maggiori ricavi derivanti dalla utilizzazione dello studio di settore proprio dell'attività da lui esercitata, ma tralasciando però di considerare le censure di illegittimità che il ricorrente aveva mosso in via principale, vuoi per l'applicazione nell'avviso di accertamento in contesa dei parametri previsti dall'art. 3, co. 184 della legge 28/12/1995, n. 549 — non più utilizzabili alla data di adozione del predetto accertamento (03.09.2001) stante l'approvazione a decorrere dal 20.03.2001 dello studio di settore proprio dell'attività esercitata dal contribuente —, vuoi per il difetto di motivazione e delle condizioni poste a giustificazione dell'accertamento induttivo opposto.

Mentre le doglianze di natura procedurale sono destituite di fondamento, questo Collegio ritiene invece che,

nel merito, la tesi dell'appellante debba essere condivisa.

Sotto il primo profilo, si rileva che l'avviso di accertamento è stato adottato dal funzionario del competente Ufficio ed è stato ritualmente notificato all'interessato.

Preceduto da espresso invito al contraddittorio, puntualmente attuato in più incontri, il predetto atto risulta essere stato adottato dal funzionario preposto all'incarico e con qualifica dirigenziale.

Inoltre, alla relativa notifica l'Ufficio provvedeva, come risulta documentato in atti, in applicazione del combinato disposto di cui agli artt. 42 e 60 del D.P.R. n. 600/73, nonché art. 14 della L. n. 890/92.

Passando al merito, occorre rilevare che i primi giudici, dopo aver richiamato l'esito negativo di un tentativo di conciliazione intercorso tra le parti in pendenza del giudizio, hanno poi, da un lato, riconosciuto che l'Ufficio aveva, in tale ultima fase, proposto la utilizzazione degli "studi di settore" e così un criterio "più aderente alla realtà ...", ed hanno quindi ritenuto, dall'altro lato, dando atto che lo stesso ricorrente aveva domandato in detta fase l'adeguamento del maggior reddito "nella misura compresa tra i compensi ... previsti dallo specifico studio di settore ...", che fosse utilizzabile quest'ultimo strumento.

Sulla scorta di tali premesse hanno così rideterminato i compensi per l'anno in contesa in L. 71.031.000, pari ad \square 36.684,45=.

Orbene, non pare possa dubitarsi che, a fronte dell'espresso riconoscimento della inidoneità del criterio parametrico che era stato dall'Ufficio posto a base dell'adottato avviso di accertamento, i primi giudici abbiano però e del tutto tralasciato di esaminare se lo stesso atto dovesse considerarsi illegittimo.

A tale riguardo pare utile ricordare che con l'avviso in questione, adottato ai sensi dell'art. 39, co. 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/73 e dell'art. 54 del D.P.R. n. 633/72, erano stati rettificati in L. 248.470.000=, ai fini IRPEF, S.S.N. e C. Str. per l'Europa, i compensi per l'anno 1996, dichiarati dal contribuente in L. 55.302.000=, ed elevato il volume d'affari ai fini IVA a L. 304.664.000= rispetto a quello dichiarato in L. 56.194.000=, in applicazione dei parametri previsti dai decreti del P.C.M. 29/01/1996 e 27/03/1997, come previsti dall'art. 3, commi 181-188 della L. n. 549/1995.

Tuttavia, in forza dell'art. 3, co. 181 della L. n. 549/95, la utilizzazione dei parametri previsti nel comma 184, era stata limitata nel tempo e condizionata alla mancata approvazione degli studi di settore, tant'è che nella norma veniva testualmente precisato: «Fino alla approvazione degli studi di settore, gli accertamenti di cui all'art. 39, primo comma, lett. d) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ... possono essere effettuati, senza pregiudizio della ulteriore azione accertatrice ... con riferimento ... alle altre categorie reddituali utilizzando i parametri di cui al com-

ma 184 del presente articolo ...».

Posto che con D.M. 20/03/2001 veniva approvato lo studio di settore SK.04.U per l'attività propria del contribuente (studi legali-codice 74111), non appare giustificato o giustificabile alla data di adozione dell'atto oggetto di lite - 03.09.2001 -, l'utilizzazione dei dati parametrici e non invece di quelli dello specifico studio di settore proprio del contribuente accertato.

A ciò si aggiunga che, per quanto è emerso nel giudizio di primo grado, non sussistevano neppure le condizioni perché l'Ufficio adottasse induttivamente l'accertamento in contesa. Gli artt. 39, co. 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/73 e 54 del D.P.R. n. 633/72, nel prevedere la rettifica induttiva delle relative dichiarazioni, subordinano la stessa rettifica alla gravità di irregolarità formali delle scritture contabili, o di omissioni o inesattezza di indicazioni, numericamente rilevanti e frequenti, anche sulla base di presunzioni precise e concordanti, tali cioè da rendere inattendibili le dichiarazioni.

Nel caso di specie l'Ufficio, nell'adottare l'accertamento "de qua", non evidenziava alcuna irregolarità delle scritture contabili o altre inesattezze dei dati esposti dal contribuente nella sua dichiarazione dei redditi, se non la rilevante differenza di compensi e di volume d'affari che era emersa in applicazione dei dati parametrici più sopra richiamati.

Come si vede, quindi, la inattendibilità della dichiarazione che, ripetesi, scaturiva dalla ingiustificata utilizzazione dei parametri, non poteva ritenersi sussistente ove in origine l'Ufficio avesse applicato lo specifico studio di settore.

Ne è conferma il fatto che, come rilevato dai primi giudici e non contestato dall'Ufficio, il contribuente ha fornito in giudizio le prove "... in base alle quali l'applicazione astratta dei parametri era da ritenersi in parte illegittima (giustificando, in particolare, l'anomalia dei consumi e del valore dei beni strumentali ... con la decisione di aprire uno studio professionale autonomo ... con l'esigenza però di mantenere ancora un recapito in Pinerolo ove aveva svolto in precedenza pratica forense ...)".

Per quanto precede questo Collegio, in riforma della sentenza impugnata, accoglie l'appello e, per l'effetto, annulla l'avviso di accertamento oggetto di lite.

Sussistono giustificati motivi per dichiarare compensate tra le parti anche le spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

la Commissione Tributaria Regionale per il Piemonte, Sezione XXVI¹, definitivamente pronunciando, così provvede: in riforma della sentenza di primo grado, accoglie l'appello e, per l'effetto, annulla l'avviso di accertamento oggetto di lite.

Spese compensate.