

Accertamenti in base agli studi di settore: l'attività commerciale *monomarca* e il lieve scostamento dai ricavi soglia giustificano il mancato adeguamento

*Commissione Tributaria Provinciale di Gorizia - Sezione II - Sentenza (CTP) n. 17
dell'1 marzo 2006*

Presidente: Obizzi, Relatore: Tomadini

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 - Condizioni - Necessità di gravi incongruenze - Differenza tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore di lieve entità (4% e 5%) - Conseguenze - Non configurabilità dell'esistenza di gravi incongruenze ex art. 62-sexies, comma 3, del DL n. 331/1993 - Attività commerciale con contratto di affiliazione (monomarca) - Rilevanza nel mancato adeguamento del contratto di affiliazione in esclusiva per i limiti che impone all'esercente nelle scelte commerciali

Nel testo integrale

La Commissione Tributaria Provinciale di Gorizia, Sez. II, riunita con l'intervento dei Signori: Obizzi Franco (Presidente), Tomadini Romana (Relatore), Nardin Fulvio (Giudice), ha emesso la seguente

Sentenza

— sul ricorso n. --- depositato il 04/02/2005

— avverso Avviso di Accertamento n. --- IRAP e IVA 1999, 2000 e 2001

contro

Agenzia Entrate Ufficio Monfalcone

proposto dai ricorrenti:

G. sas di Z.F. e C.

difeso da: Dott. D.C.M.

Z.F.

per sé e quale leg. rappr. G. sas

difeso da: Dott. D.C.M.

A.P.

quale socio G. sas

difeso da: Dott. D.C.M.

A.G.

quale socio G. sas

difeso da: Dott. D.C.M.

Oggetto della domanda, Svolgimento del processo e Motivi della decisione

La soc. G. sas di Z.F. e C. ricorreva con separati atti avverso gli avvisi di accertamento n. ---, --- e --- riguardanti le imposte IRAP e IVA rispettivamente gli anni d'imposta 1999 (---), 2000 (---) e 2001 (---), av-

visi di accertamento emessi in applicazione della normativa sugli studi settore.

I ricorsi vanno qui riuniti, come da istanza di parte, per evidenti ragioni oggettive e soggettive ---:

1) Con il primo motivo lamentava la ricorrente la carenza di motivazione in quanto l'accertamento era basato esclusivamente sul fatto stesso del discostarsi dall'elaborazione fatto dagli studi di settore, i quali sono degli strumenti di calcolo basati su elaborazioni matematico-statistiche da confrontare con le eventuali particolarità dell'attività del contribuente.

Il successivo contraddittorio non è valso a portare alcun chiarimento in quanto l'Ufficio si è limitato a sostenere che "non sono emersi elementi che giustificano gli scostamenti in modo oggettivo".

Secondo il ricorrente è stata omessa la motivazione anche perché sia la Circolare Ministeriale n. 110/E dd. 21/05/1999 (in "Finanza & Fisco" n. 22/99, pag. 2718), sia la Guida agli Studi di Settore (www.agenziaentrate.it) prevedono che l'avviso di accertamento contenga l'esame dei documenti e delle deduzioni portate dal ricorrente e quali passaggi logici abbiano indotto l'Ufficio a respingere in tutto o in parte il ragionamento del contribuente.

2) Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la assenza di presupposti dell'accertamento, che si appalesa quindi illegittimo.

La soc. ricorrente richiama infatti l'art. 39, co. I, lett. d) che prevede l'accertamento che si fonda sull'esistenza di gravi incongruenze, vale a dire presunzioni gravi, precise e concordanti che consentono di desumere l'esistenza di attività non dichiarate.

Nella fattispecie lo scostamento dei ricavi è di appena il 5%, (per l'anno 2001 solo il 4%) il che non può costituire grave incongruenza.

3) Con il terzo motivo la ricorrente sostiene l'inaffidabilità dello studio di settore perché non tiene conto delle vendite effettuate a saldo, mentre le citate circolari 110/E dà rilevanza al fattore svendite.

Con il quarto motivo la contribuente sostiene la congruità dei ricavi dichiarati in quanto, premesso e non contestato che circa il 50% dei ricavi derivano da svendite, qualora fosse stato applicato il prezzo pieno, i ricavi sarebbero addirittura superiori a quanto stimato dagli studi di settore.

5) Infine il negozio, che vende abbigliamento sportivo, vende esclusivamente prodotti D., in virtù di un contratto di affiliazione, (come riconosciuto dall'Ufficio e depositato agli atti), stipulato con la soc. D. S.p.A. che condiziona fortemente le modalità di esercizio dell'attività della soc. contribuente, sia per il prezzo imposto, per il tempo dei saldi e per la quantità dei pezzi che deve acquistare, sia per il fatto che esclusiva impedisce la ven-

di di altri prodotti abbigliamento sportivo che non siano prodotti dalla D., restringendo quindi fortemente l'offerta al pubblico.

La ricorrente così conclude:

1) *in diritto*, dichiarare illegittimo l'impugnato accertamento per carenza di motivazione e/o mancanza di presupposti;

2) *nel merito*, dichiarare l'infondatezza dell'accertamento per inaffidabilità dello studio di settore applicato e/o per avere la ricorrente dimostrato la congruità dei ricavi dichiarati;

3) *in subordine*, ridetermini i maggiori ricavi (e di conseguenza gli imponibili, le imposte, gli interessi e le sanzioni dovute) tenendo conto delle obiezioni formulate dai ricorrenti.

Con vittoria di diritti, spese e onorari e con diritto alla restituzione di quanto nel frattempo siano chiamati a pagare, con i relativi interessi.

Si costituiva regolarmente l'Agenzia delle Entrate che sostenendo la validità e la completezza degli studi di settore e il loro continuo aggiornamento a seguito di continui monitoraggi, riteneva che non ci fosse carenza di motivazione, ma anzi che la motivazione consistesse *in re ipsa*, essendo previsti tutte le variabili possibili e chiedeva il rigetto del ricorso col favore delle spese.

Sostiene inoltre l'Agenzia delle Entrate che il contribuente è favorito dal fatto che gli studi di settore indicano preventivamente le aspettative dell'Amministrazione nei suoi confronti.

Il contribuente avrebbe dovuto rilevare e dettagliatamente documentare quali siano le caratteristiche strutturali ed economiche riferibili allo studio di settore che non corrispondono a quelle dell'attività svolta.

Secondo l'Agenzia poi il fatto che il prezzo dei prodotti sia imposto e non possa essere ridotto dimostra che i ricavi sono superiori a chi può scontare in qualunque momento il prodotto, diminuendone il ricarico.

L'Agenzia contesta l'interpretazione data dal ricorrente della necessità di gravi incongruenze in quanto l'art. 62-sexies recita: «*Gli accertamenti di cui all'art. 39, co. I, lett. d) del D.P.R. 600/73 possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze ..., ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62-bis del presente decreto*».

Alla fine della propria memoria di costituzione l'Agenzia delle Entrate si pone l'interrogativo se siano sufficienti gli studi di settore per rilevare le incongruenze, oppure se sia necessaria la presenza di ulteriori elementi probatori.

Nel primo caso basterà che l'Amministrazione rilevi l'incongruenza in base agli studi di settore e toccherà alla

parte dimostrare l'esistenza dei ricavi effettivi; nel secondo caso sarà la Amministrazione a dover fornire gli ulteriori elementi posti a base dell'accertamento.

In conclusione, sostiene l'Ufficio, "sussiste la concreta prospettiva" che in ultima istanza gli studi di settore siano configurati come una e vera e propria presunzione legale, sia pur relativa, con onere della prova contraria a carico del contribuente.

A parere della Commissione le conclusioni cui giunge l'Ufficio sono condivisibili, ma gli argomenti portati dal ricorrente se presi nella loro globalità riescono a vincere la presunzione semplice degli studi di settore.

Infatti siamo in presenza di uno scostamento del 5% per due anni e del 4% per il 2001; tale scostamento è giustificato *in primis* dal contratto di affiliazione che pone dei limiti alla possibilità per la soc. G. sas di seguire il prezzo di mercato variando il ricarico; poi la società, sempre a causa delle clausole del contratto, monomarca per cui offre una limitata varietà di scelta; infine quasi il 50% delle vendite avviene nel periodo di saldi, quindi a costi inferiori; ma i costi inferiori non seguono il mercato, ma

avvengono in un periodo ben determinato.

Questi elementi, presi tutti insieme **sono senz'altro in grado di giustificare uno scostamento relativamente piccolo**, invalidando quindi l'avviso di accertamento.

Va poi considerata a parte una particolarità relativa all'anno 2000. La contribuente è incorsa in un errore di trascrizione nella dichiarazione degli studi di settore, errore riconosciuto dall'Ufficio, il quale però non tiene conto di un'altra componente di reddito che deriva da un risarcimento; tale componente in effetti resta al di fuori degli studi di settore.

Tenendo conto che molti errori di valutazione derivano proprio da errori della dichiarazione del contribuente (reddito, esistenza dell'affiliazione) e che nonostante gli errori viene dall'Ufficio dato atto di quanto rettificato dal contribuente, si ritiene equo compensare le spese.

P.Q.M.

La Commissione, ogni contraria istanza, deduzione ed eccezione disattese, annulla gli avvisi di accertamento impugnati; spese compensate tra le parti.