



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI BARI SEZ. STACCATA DI TARANTO

SEZIONE 28

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	FORLEO	LUIGI	Presidente
<input type="checkbox"/>	BRUNI	NICOLA	Relatore
<input type="checkbox"/>	GRAZIANO	RAFFAELE	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 510/11
depositato il 04/02/2011

- avverso la sentenza n. 607/4/09 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di
TARANTO
proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI TARANTO

controparte:

[REDACTED]

difeso da:

MONTANARO DR. VITO
C.SO UMBERTO,150 74100 TARANTO TA

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° RFKH50 I.V.A. + IRPEF 2003

SEZIONE

N° 28

REG.GENERALE

N° 510/11

UDIENZA DEL

12/06/2015

ore 09:00

SENTENZA

N°

1600/15

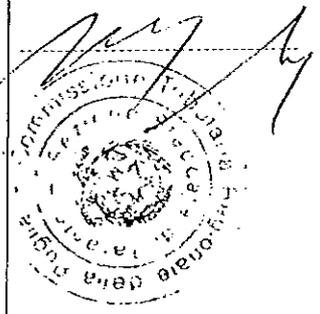
PRONUNCIATA IL:

12/06/15

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

07/07/15

Il Segretario



[Handwritten mark]



FATTO

In data 8 luglio 2008 l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Taranto 2 notificava al Signor ██████████ avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2003 con il quale rettificava la dichiarazione modello Unico 2004 relativa all'anno 2003, determinando maggiori ricavi afferenti l'attività di distributore di carburante, accertando un reddito di impresa di Euro 118.367,00 rispetto al reddito dichiarato di Euro 5.918,00.

Sul maggior reddito venivano, conseguentemente, determinate le somme dovute per l'effetto a titolo di IRPEF e relative addizionali, Irap, Iva per complessivi Euro 72.101,00 oltre sanzioni per Euro 65.956,50 e contributi previdenziali INPS per Euro 8.671,00.

L'accertamento del maggior reddito derivava dall'applicazione degli studi di settore previsti dall'art. 62-bis del decreto legge 30 agosto 1993 n. 331, convertito, con modificazioni dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Il contribuente, difeso e rappresentato dal Dr. Vito Montanaro, si opponeva al suddetto avviso di accertamento con ricorso depositato presso la Commissione Tributaria Provinciale di Taranto il 13 ottobre 2008 eccependo:

1. illegittimo utilizzo delle modalità di accertamento ex art. 62 sexies del d.l. 30 agosto 1993 n. 331 tenuto conto che non sono stati "vagliati" gli elementi aziendali-contabili con conseguente "scollamento" dalla realtà aziendale;
2. carenza assoluta di motivazione;
3. violazione della Legge 241/90 e della Legge 212/2000 stante la mancata allegazione degli elementi accertativi e delle metodologie statistiche richiamate nell'avviso di accertamento;
4. violazione del diritto alla difesa tenuto conto che i dati desunti dall'Ufficio non sono confortati da presunzioni gravi, precise e concordanti;



5. nel merito il contribuente evidenziava che già in sede di contraddittorio erano state evidenziate le ragioni che comportavano il disconoscimento del "risultato matematico" e cioè: i) localizzazione dell'attività in una zona ad alto scorrimento, con conseguente impossibilità di offrire servizi ulteriori rispetto alla erogazione del carburante; ii) che non sono svolte le attività di lavaggio auto e cambio olio; iii) che l'attività di vendita di carburanti è a ricavi fissi con prezzi determinati dalle compagnie petrolifere; iv) che i costi di acquisto, i ricavi e le rimanenze sono certi e controllati dagli organi statali per cui non è possibile ipotizzare vendite in evasione; v) che i suddetti dati risultano dalla dichiarazione presentata all'Ufficio Tecnico – UTF – di Taranto già presentata all'Ufficio in sede di contraddittorio. Peraltro, l'Ufficio non ha motivato i motivi per i quali ha disatteso le indicazioni fornite in sede di contraddittorio.

L'Agenzia delle Entrate Ufficio di Taranto 2 si costituiva in giudizio con controdeduzioni prodotte in data 15 ottobre 2008 con le quali chiedeva di rigettare il ricorso tenuto conto della legittimità dell'accertamento eseguito attraverso gli studi di settore posto che la "prova" delle gravi incongruenze è nell'ammontare dello scostamento pari a Euro 108.822,00.

Il contribuente in data 28 gennaio 2009 presentava istanza cautelare di sospensione portante iscrizione a ruolo a titolo provvisorio dell'importo di Euro 40.567,35 a seguito dell'avviso di accertamento in contestazione.

La Commissione Tributaria Provinciale di Taranto con ordinanza n. 126/4/09 del 14 maggio 2009 accoglieva la istanza cautelare di sospensione dell'atto impugnato.

La Commissione Tributaria Provinciale di Taranto con sentenza n. 607/04/09 del 17 settembre 2009, depositata il 17 dicembre 2009, accoglieva il ricorso del



contribuente sulla base del rilievo che l'Ufficio non aveva esplicitato le ragioni per le quali erano state disattese le argomentazioni di parte, ravvisando, pertanto difetto di motivazione.

* * *

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Taranto – Ufficio Controlli, con atto notificato al difensore del contribuente con raccomandata spedita il 24 gennaio 2011, depositato il 2 febbraio 2011 presso Segreteria della Commissione Tributaria Provinciale di Taranto e il 4 febbraio 2011 presso la Segreteria di questa Commissione, ha proposto ricorso in appello avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Taranto n. 607/04/09 del 17 settembre 2009, depositata il 17 dicembre 2009, non notificata.

L'Ufficio con un unico ed articolato motivo ha censurato la sentenza di primo grado per violazione e falsa applicazione dell'art. 62-sexies, comma 3, del D.L. 30 agosto 1993 n. 331 e art. 10 comma 1 Legge 146/1998, in relazione all'art. 39, comma 1, lettera d), del d.p.r. 600/1973.

Ciò tenuto conto che in sede di contraddittorio il contribuente nulla aveva provato relativamente a quanto affermato e, pertanto, contrariamente a quanto sostenuto dai primi giudici, l'Ufficio aveva ampiamente assolto l'obbligo motivazionale in virtù della inconsistenza delle giustificazioni fornite dal contribuente.

L'Ufficio, relativamente, alle giustificazioni fornite dal contribuente ha evidenziato:

1) che contrariamente a quanto sostenuto dal contribuente circa l'assenza di dipendenti nella scheda studi di settore presentata dallo stesso contribuente è rilevata la presenza di un apprendista per 102 giornate lavorative;



- 2) lo studio di settore tiene conto della ubicazione dell'impianto avendo indicato che l'attività è svolta in "strada extraurbana" e che non sono svolti altri servizi oltre alla erogazione di carburante;
- 3) che nella scheda studi di settore il contribuente ha indicato di svolgere attività di vendita di lubrificanti;
- 4) che nella scheda studi di settore è evidenziata la mancanza dell'impianto di lavaggio;
- 5) che circa la certezza dei ricavi in quanto "controllati dagli organi statali" le affermazioni del contribuente non sono suffragate da alcun riscontro.

L'Ufficio, conseguentemente, ha rilevato che le affermazioni di parte sono smentite dai dati riportati nello studio di settore e, conseguentemente le giustificazioni addotte in sede di contraddittorio sono state considerate inidonee.

L'Ufficio in conclusione ha ribadito la legittimità dell'accertamento eseguito ed ha chiesto di riformare la sentenza appellata e confermare l'avviso impugnato. In subordine ha chiesto di rideterminare i maggiori ricavi nei confronti del contribuente. Il tutto con vittoria di spese, diritti ed onorari del doppio grado di giudizio.

Il contribuente si è costituito in giudizio a mezzo del difensore Dott. Vito Montanaro con controdeduzioni depositate il 9 maggio 2011 deducendo, tra le altre, sulla inconsistenza delle giustificazioni date dall'Agenzia in appello circa il mancato riconoscimento delle motivazioni esposte in sede di contraddittorio. Ciò tenuto conto degli specifici controlli a cui è soggetta la vendita di carburante i cui quantitativi, peraltro, risultano da "macchine erogatrici sigillate" che misurano le quantità effettivamente cedute, mentre le rimanenze sono controllate ad ogni cambio di prezzo e alla fine dell'anno.

* * *



DIRITTO

L'appello dell'Ufficio è infondato.

Il Collegio osserva, preliminarmente, che l'istituto degli studi di settore è stato introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 62 bis del D.L. 331/1993, convertito dalla legge 427/1993. Con l'art. 62 sexies, comma 3, dello stesso D.L. 331/1993 è stato previsto che, gli accertamenti basati sugli studi di settore sono accertamenti di tipo analitico presuntivo ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d) del D.P.R. 600/1973 e art. 54 D.P.R. 633/1972.

Le valutazioni da parte della giurisprudenza sugli studi di settore hanno consolidato il quadro di riferimento sulla questione (Corte di Cassazione a S. Unite con le Sent. 26635, 26636, 26637, 26638 del 2009) determinando i principi fondamentali.

La Suprema Corte ha rilevato innanzi tutto che gli studi di settore, pur costituendo senza dubbio uno strumento più raffinato dei parametri, soprattutto perché la loro elaborazione prevede una diretta collaborazione delle categorie interessate, restano comunque una elaborazione statistica, il cui frutto è una ipotesi probabilistica, che, per quanto seriamente approssimata, può solo costituire una presunzione semplice (cfr. per tutte Cass. Sezioni Unite, Sentenza 26635/2009). In buona sostanza, secondo la Cassazione, gli studi di settore rappresentano la predisposizione di indici rilevatori di una possibile anomalia del comportamento fiscale, evidenziata dallo scostamento delle dichiarazioni dei contribuenti relative all'ammontare dei ricavi o dei compensi rispetto a quello che l'elaborazione statistica stabilisce essere il livello "normale" in relazione alla specifica attività svolta dal dichiarante.

Secondo la Cassazione si tratta di un sistema, che diversamente da quello di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, trova il suo punto centrale nell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, che consente



l'adeguamento degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, determinando il passaggio dalla fase statica (gli standard come frutto dell'elaborazione statistica) alla fase dinamica dell'accertamento (l'applicazione degli standard al singolo destinatario dell'attività accertativa).

Il principio di diritto enunciato dalla Corte di Cassazione è che *«La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce procedimentalmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente».*

L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli "standards" al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici.

In termini di onere della prova, le Sezioni Unite della Cassazione, hanno affermato che "l'onere della prova è così ripartito:



- a) all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento;
- b) al contribuente fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli standard o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce".

La Corte di Cassazione ha ulteriormente precisato che il fine e l'effetto del principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite è stato quello di porre in luce l'importanza del contraddittorio, non solo nel processo ma anche nella realtà, quale strumento principale di verifica o falsificazione della corrispondenza tra realtà e sua rappresentazione, in quanto proprio *"in sede di contraddittorio - il quale può avvenire già in fase amministrativa, ma anche e soprattutto nel giudizio - il contribuente potrà in primo luogo dedurre e dimostrare che i parametri utilizzati sono in sé erronei perché sono basati su elementi fattuali non corrispondenti alla realtà o su criteri di elaborazione e di inferenza illogici"* e potrà quindi chiedere l'annullamento del provvedimento che li ha approvati ovvero dedurre e dimostrare che l'Ufficio impositore è incorso in errore operativo nell'applicare i parametri alla sua realtà ovvero ancora dedurre o l'estraneità della propria attività rispetto alla tipologia alla quale quei parametri intendono riferirsi o la sussistenza, nella propria attività di caratteri per così dire anormali, cioè di elementi che la diversificano rispetto a quelle in riferimento alle quali è stata individuata la normalità reddituale (Cass. 3312/2011).

Ove il contribuente, pur essendo stato messo in condizione di dedurre, nulla dice, legittimamente *"l'Ufficio impositore prima e il giudice poi non avranno elementi per escludere che l'attività in questione sia un'attività normale ed abbia quindi una redditività normale"*.

Di converso nel caso in cui il contribuente prospetti, invece, la sussistenza di circostanze di fatto, tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, *"spetterà all'ufficio prima e al giudice poi valutare in primo luogo se tali circostanze sono vere e poi se esse possono*



essere effettivamente idonee a giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe normale e quindi presuntivamente vero in assenza di esse". Ciò attesa la esigenza di un fattore di adeguamento personalizzato che tenga conto della probabilità di errore nella stima, come rilevato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 105 del 2003, e l'inidoneità della media di settore a costituire un fatto che di per sé solo integri la prova presuntiva di un effettivo maggior reddito o, comunque, determini l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente (Cass. Sez. 6 – 5, Ordinanza 17804 del 17/10/2012, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 27822 del 12/12/2013; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 11633 del 15/05/2013).

Applicando i predetti principi al caso di specie si rileva che il contribuente già in sede di contraddittorio ha evidenziato le peculiarità ed i precisi obblighi cui è soggetta l'attività di vendita di carburante per autotrazione.

L'Ufficio ha disconosciuto dette argomentazioni in quanto non sono "suffragate" da "riscontri".

Il Collegio osserva che non può essere disattesa la precisa circostanza evidenziata dal contribuente circa i particolari obblighi cui sono soggetti i rivenditori di carburante. Ed invero, i gestori degli impianti di distribuzione di carburanti, concessi peraltro in comodato dalle compagnie petrolifere, sono obbligati a registrare giornalmente sui registri di carico / scarico controllati dal fisco la movimentazione dei carburanti. Siffatto meccanismo di registrazione comporta una "dettagliata contabilità analitica di magazzino" peraltro a disposizione dell'Erario e che, per quanto rilevato dal fascicolo, è stata completamente disattesa dall'Ufficio che non ha proceduto ad eventuali controlli dei registri obbligatori per il carico e lo scarico di carburante al fine di confortare il dato elaborato sullo scorta dello studio di settore.



Ciò tenuto conto, peraltro, che le Sezioni Unite della Cassazione, hanno affermato che all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento.

A parere del Collegio, pertanto, le giustificazioni addotte dal contribuente sia in sede di contraddittorio sia in sede di contenzioso, alla luce anche dei principi stabiliti dalla Suprema Corte, inducono a ritenere non sicura e certa la quantificazione del reddito effettivamente attribuibile al contribuente in base al dato standardizzato. Di contro il dato emergente dai rilievi fiscali in tema di carburante appare certo e non confutato. Di talchè non si ravvisano elementi per procedere ad una "rideterminazione" del reddito dichiarato dal contribuente.

Ne consegue, pertanto, che la sentenza impugnata deve essere confermata e l'appello proposto dall'Ufficio deve essere rigettato.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

La Commissione,

P.Q.M.

- 1) rigetta l'appello come sopra proposto dall'Ufficio;
- 2) condanna l'Ufficio al pagamento delle spese di questo grado di giudizio che liquida in Euro 500,00 (cinquecento/00), oltre oneri accessori come per legge.

Così deciso in Taranto il 12 giugno 2015

Il Relatore

(Nicola Bruni)

Il Presidente

(Luigi Forleo)