



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La **Corte di Giustizia Tributaria di II grado della CALABRIA Sezione 1**, riunita in udienza il 21/10/2022 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

DE SIMONE GIANCARLO, Presidente
PELEGRINO PASQUALE, Relatore
MAIONE FRANCESCO MARIA, Giudice

in data 21/10/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 968/2022 depositato il 26/04/2022

proposto da

Antonio [REDACTED]

Difeso da

Daniele Brancale - BRNDNL87D08I954K

ed elettivamente domiciliato presso daniele.brancale@pec.basilicatanet.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Catanzaro

elettivamente domiciliato presso dp.catanzaro@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- **pronuncia sentenza n. 1638/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale CATANZARO sez. 4 e pubblicata il 30/09/2021**

Atti impositivi:

- **AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TDY01T3001 IVA-OPERAZIONI IMPONIBILI 2011**

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso in appello il sig. [REDACTED] Antonio, come in atti rappresentato e difeso, impugnava sentenza n. 1638/2021 emessa dalla CTP di Catanzaro, che aveva rigettato il ricorso avverso avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate di Catanzaro aveva accertato maggiori ricavi rispetto a quelli dichiarati derivanti dalla applicazione degli studi di settore.

Motivi dell'appello: 1) error in iudicando: nullità della sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 42 - d.p.r. n. 600/73 – difetto di sottoscrizione. apparente e/o insufficiente motivazione, in violazione dell'art. 36, co. 2, n. 4) – d. lgs. n. 546/92, nonché degli artt. 115 e 116 c.p.c.;

2) error in iudicando: nullità della sentenza impugnata per apparente e/o insufficiente motivazione, in violazione dell'art. 36, co. 2, n. 4) – d. lgs. n. 546/92, nonché degli artt. 115 e 116 c.p.c., in rapporto alla dedotta violazione e/o falsa applicazione dell'art. 10, comma 3bis, legge n. 146/1998. (apparente attivazione dell'obbligatoria fase del contraddittorio preventivo, stante la mancata e/o errata esplicitazione delle ragioni per cui l'ente avrebbe ritenuto prive di pregio giuridico le giustificazioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio - assenza di motivazione "rafforzata" dell'avviso di accertamento).

(3) error in iudicando: nullità della sentenza impugnata per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 39, comma 1, lettera d), d.p.r. n. 600/1973, in conseguenza dell'omessa pronuncia circa l'assenza di elementi ulteriori in grado di conferire alla presunzione semplice (scostamento derivante dall'applicazione dello sds ai ricavi dichiarati) quei requisiti di gravità, precisione e concordanza, tali da far assurgere la medesima al rango di presunzione "qualificata" – infondatezza dell'accertamento

Concludeva, previa sospensione, per l'annullamento dell'atto impugnato

Con controdeduzioni depositate si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate- Direzione Provinciale di Catanzaro, la quale chiedeva il rigetto dell'appello con la conferma della sentenza di primo grado, contrastando tutti i motivi d'appello e riaffermando la validità dell'accertamento, legittimamente sottoscritto e fondato sugli studi di settore con il richiamo alla motivazione contenuta nell'avviso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Va rigettato il primo motivo. la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento non è una delega di funzioni, da attribuire solo ad un dirigente, ma solo una delega di firma, di tal che l'atto firmato dal delegato, pur essendo certamente frutto dell'attività decisionale di quest'ultimo, resta formalmente imputato all'organo delegante, senza nessuna alterazione dell'ordine delle competenze. Il delegato alla firma agisce semplicemente come longa manus del delegante, e, quindi, in qualità di mero sostituto materiale del soggetto persona fisica titolare dell'organo cui è attribuita la competenza. Ritiene questa Corte di confermare la decisione del giudice di primo grado che ha ritenuto legittima la sottoscrizione dell'avviso affermando che "la delega conferita, al tempo della sottoscrizione, al dott. Giuseppe Antonio Cicciù, funzionario della terza area, con delega di firma direttamente rilasciata dal Dirigente di ruolo, essendo pertanto il medesimo funzionario da considerare legittimato alla sottoscrizione". L'Amministrazione finanziaria ha provato, in omaggio al principio di cd. vicinanza della prova, il corretto esercizio del potere producendo in giudizio la relativa delega, che pure è solo di firma e non di funzioni.

Il ricorso va accolto per quanto di ragione nei motivi 2° e 3° che si possono trattare unitariamente essendo collegati tra di loro.

La disciplina degli studi di settore è contenuta nell'art.62-bis del D.L. 30 agosto 1993 n.331, convertito con modificazioni in L.29 ottobre 1993 n.427, e nell'art.10 della L.8 maggio 1998 n.146. Essi derivano da una ricostruzione statistica dell'ammontare dei ricavi e dei compensi delle piccole imprese e dei professionisti, elaborata in funzione del settore di appartenenza e variabile in base a una serie di parametri, di carattere qualitativo e quantitativo, relativi a volumi di attività esercitata, rilevati dalle dichiarazioni o da appositi questionari compilati dai contribuenti. Gli studi di settore rientrano nelle cd. predeterminazioni normative di strumenti di accertamento, "in forza dei quali un dato stabilito 'ex ante', o comunque determinabile in base a criteri prefissati, è destinato a prendere il posto del dato effettivo, rilevando esso stesso e non quest'ultimo ai fini della tassazione". Per espressa previsione dell'art.62-sexies del citato d.l. 331/93, l'accertamento in base agli studi di settore è normativamente delimitato nell'ambito dell'accertamento analitico-induttivo di cui all'art.39, comma 1, lett.d) del d.p.r. n.600/1973 e presuppone l'esistenza di "gravi incongruenze" tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore.

Tale metodo di accertamento si basa pertanto su presunzioni semplici e non su presunzioni legali, donde il loro carattere meramente orientativo e la necessità che essi siano integrati con tutti gli altri elementi a disposizione degli Uffici finanziari per ricostruire la capacità contributiva del soggetto passivo.

Tale natura degli studi di settore è, fra l'altro, affermata da varie sentenze della Suprema Corte. Così : Cass. sez.Trib. n.19163 del 15.12.2003 : "La flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento proprio nell'art.53 della Costituzione, non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica. Ogni sforzo quindi va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica, pur tenendo presente l'importantissimo ausilio che può derivare dagli strumenti presuntivi, che non possono però avere effetti automatici, che sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale ma che richiedono un confronto con la situazione concreta: Secondo la Suprema Corte (Cass.sez.Trib.n.19955 del 14.10.2005) : "gli studi di settore hanno valenza di prova presuntiva, suscettibile di prova contraria, nell'ambito di un accertamento induttivo, collegata tuttavia a criteri di ragionevolezza in relazione al caso concreto"; Cass. Sez.Trib.n.17229 del 9.2.2006, che, nel riconoscere agli studi di settore la natura di atti amministrativi generali di organizzazione, non sufficienti perché l'ufficio tributario operi l'accertamento di un rapporto giuridico tributario di specie ultima, li sostanzia in una "mera praesumptio hominis".-

Inoltre la Suprema Corte a SSUU – SENTENZE nn. 26635- 26638/2009 della CASSAZIONE: il Fisco deve supportare la non congruità derivante dall'applicazione degli studi di settore con ulteriori prove riferite specificamente all'attività «monitorata», non essendo sufficienti, allo scopo, elementi solo genericamente riferibili al contribuente.

Secondo la Suprema Corte di Cassazione con l' Ordinanza 24 marzo 2021, n. 8327 – La procedura di accertamento tributario 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 dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sé considerati – meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività – ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente con il contribuente, pena la nullità dell'accertamento. In tale sede quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standards" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame

Ritiene questa Corte che vi è una carenza di motivazione nell'atto impugnato. Considerato quanto sopra detto, non bisogna dimenticare comunque che gli stessi Uffici hanno l'obbligo di motivare gli avvisi di accertamento in relazione alla plausibilità dei risultati degli studi di settore. Pertanto **occorre che lo stesso**

Ufficio provi di aver calato lo studio nella realtà concreta della specifica situazione del singolo contribuente ed in particolare di aver valutato attentamente i dati di cui è venuto in possesso a seguito di contraddittorio con il contribuente e questo nel nostro caso non è avvenuto.

Al contrario di quanto sostiene l'Ufficio il ricorrente in sede di contraddittorio ha depositato memoria chiedendo applicarsi altro studio di settore in considerazione della documentazione esibita, registro fatture di acquisto e fatture di vendita, visura Camerale, CUD.

Il contribuente ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, anche in giudizio, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standards" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente e questo non è avvenuto.

L'applicazione dello standards indicato dal contribuente avrebbe reso congrui e coerenti i ricavi conseguiti considerato che per giurisprudenza costante lo scostamento rilevato rientra nei margini di tolleranza.

Va disattesa anche la circostanza richiamata dall'Ufficio relativa alla incongruenza dei ricavi nel tempo, mentre per l'anno 2010 non vi alcuna incongruenza, mentre per l'anno 2012 rientra in quelle percentuali che giurisprudenza costante ritiene tollerata, inferiore al 10 %. Né può essere ritenuta incoerente la spesa per scorte legittimamente dichiarate e presenti in magazzino. Scelte commerciali in determinati periodi.

Non vi è, inoltre, alcuna incongruenza del reddito complessivo rispetto a significativi elementi di spesa.

L'Ufficio nell'impugnato accertamento ha considerato solo i redditi del ricorrente, mentre avrebbe dovuto tenere conto del fatto che la capacità di spesa trova spiegazione e giustificazione nei redditi percepiti negli anni precedenti dall'intero nucleo familiare. Anche in tema di accertamento standardizzato la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 22025 depositata il 21 settembre 2017 ha affermato che è legittimo l'accertamento basato sul 'redditometro' nei confronti del capofamiglia, a condizione di tenere in considerazione "l'incidenza dei redditi percepiti dagli altri componenti del nucleo familiare". Principio generale che questa Commissione considera alla base di ogni tipo di accertamento relativo alla compatibilità tra la consistenza patrimoniale dell'accertato, le spese effettuate e il reddito dichiarato.

Il ricorrente ha dimostrato che il proprio coniuge è percettore di reddito.

L'Ufficio ha solo considerato i redditi del ricorrente senza tener conto del reddito del coniuge che svolge attività lavorativa come dipendente ASP ed è cointestatario di alcuni beni immobili.

Per tutte le su citate considerazioni l'avviso di accertamento impugnato va pertanto annullato.

Per le questioni trattate e per la compensazione delle spese di giudizio in primo grado ritiene questo giudice di compensare anche le spese del presente giudizio

P.Q.M.

La Corte in riforma dell'impugnata sentenza e in accoglimento dell'appello annulla l'atto impugnato. Spese compensate.