

Commissione tributaria provinciale, Macerata, sez. III, sent. 22 marzo 2005, n. 90

Svolgimento dei fatti

xxx ha impugnato dinanzi a questo Organo della Giustizia Tributaria l'avviso di rettifica n. xxx emesso dall'Agenzia delle Entrate di Macerata relativamente all'IVA per l'anno di imposta 1998.

Con esso, basato su analogo accertamento IRPEF, in applicazione degli studi di settore sono stati accertati maggiori ricavi per L. 11.564.000 con una maggiore imposta IVA calcolata al 20% per L. 2.313.000, ed è stata anche contestata la presentazione della dichiarazione con dati inesatti.

Dei motivi su cui si basa il ricorso non può essere tenuto conto di quello relativo all'aliquota praticata, in quanto l'ufficio ha emesso atto di autotutela parziale n. xxx del 25 settembre 2003 con il quale ha rideterminato l'imposta dovuta in applicazione della corretta aliquota IVA e le relative sanzioni.

Ciò premesso deve rilevarsi che il motivo fondamentale esposto dal contribuente contiene un'articolata censura di carenza di motivazione: l'atto non conterrebbe alcun riscontro di tipo contabile correlato alla condizione soggettiva e specifica del contribuente in violazione dell'art. 7 dello statuto del contribuente approvato con legge 212/2000.

Tale vizio sarebbe, a detta del ricorrente, ancor più vistoso, in quanto non è stato invitato il contribuente al contraddittorio previsto dell'art. 20 della legge 146/98.

In ogni caso, si rileva nel ricorso che lo studio di settore SD08U relativo all'attività di lavorazione "Tomaie per calzature" deve considerarsi non più aderente alla realtà locale del settore. Alcuni parametri, quali i macchinari utilizzati, non corrisponderebbero alla realtà della produzione spesso stagionale, dato che un terzista, quale è il xxx si trova in posizione di estrema dipendenza nei confronti del Committente che sovente fornisce lavoro al terzista per periodi di tempo anche brevi, inferiori comunque all'anno.

In sostanza l'Ufficio, nella sua applicazione dello studio di settore, non si è calato nella realtà economica propria della ditta, limitandosi ad elaborazioni di tipo matematico-statistico.

L'Ufficio, nel costituirsi ritualmente ha contestato le pretese del contribuente, salvo la parte investita dell'annullamento di ufficio, sostenendo che il mancato preventivo contraddittorio non dà luogo ad alcuna nullità e che gli studi di settore hanno valore di piena prova, quale sorge in questa materia tributaria dal fatto che essi creano presunzioni da considerarsi gravi, precise e concordanti, sì da giustificare lo scostamento tra i ricavi calcolati mediante l'applicazione degli studi e quelli dichiarati dal ricorrente.

Con ordinanza del 22 luglio 2003 questa Commissione ha rigettato la istanza di sospensione dell'atto impugnato.

Motivi della decisione

La Commissione condivide, e ciò va detto preliminarmente, la tesi dell'Ufficio, secondo cui il mancato contraddittorio con il contribuente non determina alcuna nullità alla luce del costante orientamento della giurisprudenza (Cass. 7 maggio 2003, n. 6910), dato che tale omissione lascia integro il diritto di difesa del contribuente in sede contenziosa.

Non rileva nemmeno che il contribuente abbia effettuato istanza di accertamento con adesione, dato che al momento della presentazione del ricorso erano ancora pendenti i termini di sospensione di cui all'art. 6 del D.Lgs. 218/97, nonché quelli previsti alla legge sul condono. L'ufficio quindi non ha avuto il tempo necessario per formulare l'invito a comparire, dovendo interpretarsi questo ricorso come rinuncia all'accertamento con adesione i cui termini non erano scaduti anche in virtù della sospensione a seguito della legge sul condono.

Nel merito però il ricorso è fondato, ritenendo la Commissione di confermare la statuizione presa nel ricorso proposto dal xxx avverso l'avviso di accertamento IRPEF per lo stesso anno 1998, che è

stato utilizzato dall'Ufficio per quest'avviso di rettifica IVA, così come espressamente riconosciuto nella memoria dell'ufficio stesso.

In quella sede con sentenza del 28 novembre 2003 n. 78/3/03, il ricorso del xxx è stato accolto proprio perché quello studio di settore non poteva avere una valenza di prova, in quanto riguardava un settore colpito da una grave crisi la cui notorietà è fuori discussione e può essere valutata e conosciuta dalla Commissione in forza dell'art. 115 c.p.c. sicuramente applicabile nel presente processo, trattandosi di norma avente carattere generale nel campo del diritto, dato che fornisce al Giudice potestà fondamentali per giudicare, potendo utilizzare dati e fatti che riguardano realtà locali e generali che abbiano una sicura notorietà nel territorio.

Che lo studio di settore non sia una specie di dogma giuridico è oramai pacifico nella giurisprudenza, stante il fatto che costituisce obbligo dell'ufficio, pur in presenza di uno studio di settore, di tener conto dell'effettiva situazione personale del contribuente nonché della realtà in cui questi opera (così Commissione Tributaria provinciale di Siracusa sezione III del 7 luglio 2000, n. 133 in xxx, xxx richiamata in uno studio dottrinario effettuato su iniziativa del Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria n. xxx, pag. xxx).

Questa Commissione, con costante giurisprudenza ha affermato che lo studio di settore dà luogo a presunzioni gravi precise e concordanti solo se sussistono negli atti utilizzati dall'Ufficio oppure nei documenti di causa, altri elementi sia pure indiziari che confermino le risultanze dello studio di settore, e cioè attestino la normalità dell'attività della ditta in ordinarie condizioni nella realtà economica del proprio settore.

Ed invece è da escludersi tassativamente questa normalità, in quanto il settore della lavorazione artigianale di tomaie per conto di terzi vive una realtà sempre più difficile e l'Ufficio nulla ha dimostrato per mettere in evidenza una pretesa normalità della posizione della ditta in seno alla realtà economica.

In mancanza di tale prova sia pure indiziaria non è sufficiente invocare lo studio di settore, sicché non è possibile condividere la tesi dell'ufficio, secondo cui le risultanze dello studio di settore rappresentano una fonte di prova atta a modificare l'onere della prova che incombe in tal caso sul contribuente.

La Commissione non può condividere tale tesi, in quanto lo studio di settore rappresenta una sicura presunzione che però non può essere assoluta, stante la variegata situazione della realtà economica specie nel campo degli artigiani che lavorano per conto di terzi. Creare una fonte di prova presuntiva assoluta della capacità contributiva mediante studi basati su dati statistici significherebbe, ad avviso della Commissione, dare una interpretazione alla legge non conforme alla Costituzione, stante il fatto che la capacità contributiva non può essere presunta sulla base di dati generici e validi per tutti.

La interpretazione che questa Commissione dà agli studi di Settore, nel senso che per essere fonte di prova occorre pur sempre che l'Ufficio fornisca una dimostrazione secondo cui quella ditta vive una realtà economica normale e non si trova in una situazione svantaggiata o personale del contribuente oppure della zona in cui il contribuente si trovi ad operare, è sicuramente da preferire in quanto è conforme alla Costituzione dovendosi ribadire in questa sede il principio secondo cui le norme devono essere interpretate nel senso della conformità alla Costituzione ove sorgano dubbi sulla loro portata.

In sostanza va accolto il motivo secondo cui l'atto impugnato contiene una motivazione non sufficiente ai fini della sicura attribuibilità al contribuente di quel maggiore reddito risultante dallo studio di settore.

Le spese seguono la soccombenza tenuto conto della consolidazione in giurisprudenza della tesi su cui questa sentenza si basa.

P.Q.M.

La Commissione delibera di accogliere il ricorso, dichiarando parzialmente estinto il giudizio, in relazione alle questioni oggetto dell'autotutela n. xxx del 25 settembre 2003 con la quale l'Ufficio ha provveduto a rideterminare l'importo dell'IVA.

Condanna l'Ufficio al pagamento delle spese del giudizio che si liquidano in complessivi euro 283,00 di cui euro 33,00 per spese documentate ed euro 250 per indennità ed onorari, oltre gli accessori di legge.