

**C.T.R. di PERUGIA 16/11/2004 (Pres. Zanetti, Rel. Quarchioni)**

**Accertamento sulla base dei parametri...**

**MASSIMA SENTENZA :**

**ACCERTAMENTO INDUTTIVO SU BASATO AI SENSI DELL' ART.39/D.P.R 600/73 E SULLA BASE DEI PARAMETRI PREVISTI DAL D.P.C.M. 29/1/96 e 27/3/97**

Accertamento presuntivo di tipo analitico sulla base dell'art.39 del D.P.R. 600/73- Doppia presunzione Ufficio e contribuente – Inversione dell'onere della prova – Giudizio tributario sul rapporto e non sulla eliminazione dell'atto – Superamento violazioni art.112 e art. 360 c.p.c

*L'accertamento basato su elementi presuntivi ai sensi dell'art 39 D.P.R.600739 e' legittimo nonostante che la contabilità del contribuente sia formalmente regolare. Resta comunque consentito al contribuente di difendersi altrettanto con presunzioni contrarie volte a demolire quelle dell'Ufficio, necessitando pertanto l'inversione dell'onere della prova.*

*Il giudice tributario puo' rideterminare per proprio conto il reddito in quanto il GIUDIZIO TRIBUTARIO non necessariamente è teso all'eliminazione dell'atto ,ma puo' essere anche un giudizio sul rapporto.*

## **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

### **FATTI.**

**Ad.....**, esercente l'attività di **commercio ambulante di abbigliamento**, rappresentata e difesa dal rag. Gianluca Cacchione, veniva notificato **avviso di accertamento relativo ai fini IRPEF ed IVA all'anno 1996, dall'Agenzia delle Entrate di Foligno**, ai sensi dell'art.39 del d.p.r. n.600/73 e sulla base dei parametri previsti dai d.p.c.m. del 29.1.96 e del 27.3.97.

**Propone ricorso la contribuente** , chiedendo la dichiarazione di illegittimità ( e in via sussidiaria, che i ricavi accertati in base ai parametri applicati vengano ridotti con condanna alle spese del giudizio.

### **Eccepisce infatti :**

- la illegittimità dei regolamenti con i quali sono stati emanati i parametri ( D.P.C.M 29/01/1996 e 27/03/1997) ed il difetto di motivazione, limitandosi l'accertamento ad una elencazione stereotipa di riferimenti procedurali senza alcuna considerazione dei fattori oggettivi attinenti all'attività e l'anomalo comportamento dell'Ufficio che accertando in lire 318.088.000 i ricavi ,contro i dichiarati invece di lire 52.394.000, con un conseguente reddito di L. 72.027.000 , nell'atto del tentativo di accertamento con adesione, proponeva un abbattimento del 30% , non accettate dalla parte;

**In via del tutto sussidiaria, chiede :**

l'opportunità di entrare nel merito della questione dichiarando inattendibili i ricavi accertati in base ai parametri per il reddito d'impresa minore del periodo d'imposta 1996 e pertanto drasticamente ridotti.

**Nel merito precisa :**

- che le giacenze di magazzino in oltre n°3000 capi ( magliette , maglioni , giacconi ecc.). ,valutate negli anni precedenti costantemente al prezzo di acquisto e mai svalutate per obsolescenza e deterioramento, si sono progressivamente incrementate col passare degli anni, come rilevabili dalle risultanze contabili, fino ad arrivare nel 1995 a L. 211.369.000;
- che le obbiettive difficoltà di vendere, anche a prezzi ridotti, merce fuori moda e deteriorata dagli anni per il cattivo immagazzinamento, hanno indotto il ricorrente, nell'anno in esame, a svendere a "prezzi stracciati" ad una media di L.5000 / L.10.000 al pezzo (quanto asserito trova obbiettivo riscontro nella vendita di numerosi capi effettuata con ricevute fiscali, che ne attestano "i prezzi stracciati" praticati ) contro il costo di acquisto mediamente di L. 70.000 per ogni capo.
- che i maggiori ricavi ,per il periodo d'imposta 1996, derivano quasi esclusivamente dalla rilevante eliminazione delle giacenze di magazzino accumulatasi negli anni ,avvenuta con la vendita nell'anno 1996 in esame a prezzi inferiori al costo, così come è rilevabile dalla contabilità.

Ricavi da vendita merce acquistata nel 1996            L. 28.083.525

Ricavi da vendita merce di anni precedenti ceduta con ricevute fiscali (n. 478 capi come da documenti allegati)            L. 7.035.000

Ricavi da svendita merce di anni precedenti effettuata su banco a "prezzi stracciati" (n. 2542 capi ad un prezzo medio di L. 7.000)            L. 17.794.000

**Totale ricavi ricostruiti            L. 52.912.525**

**Chiede inoltre**

- che il presente ricorso, per la sua rilevanza, venga discusso in pubblica udienza;
- che l'accertamento venga sospeso a tutti gli effetti in quanto dall'atto impugnato possono derivare danni gravi e irreparabili e che nella fattispecie esiste il "Fumus bonis iuris" relativamente alle ragioni esposte nel ricorso;

**L'Ufficio con memoria resistente**, sostiene la conferma della legittimità del provvedimento impositivo.

Osserva che sulla base della norma citata dal contribuente ( art.17 della legge 400/88) non vi è obbligatorietà di parere da parte del Consiglio di Stato nel caso in esame ,né esiste alcun altra norma in seno al nostro ordinamento giuridico.

L'atto di accertamento risulta adeguatamente motivato e, comunque, si è operato in

conformità alla legge n.549/95, art.39 , commi 181-187 e ai sensi dell'art 39 , comma 1, D.P.R 600/73.

Con riferimento invece alla natura dell'istituto dell'accertamento con adesione, con il quale l'Ufficio proponeva l'abbattimento del 30% dei maggiori ricavi, l'adesione presuppone che le parti siano indotte a rinunciare reciprocamente ad alcune delle proprie ragioni, per cui non vi può essere correlazione con il provvedimento definitivo adottato;

**I primi giudici, accogliendo** in un primo momento **l'istanza di sospensione** dell'esecuzione dell'atto presentata ai sensi dell'art.47 Dlg.s N°546/92 , successivamente , sciogliendo la riserva **respingevano il ricorso**, compensando le spese, con sentenza del 14/10/2002 ritenendo infondate le argomentazioni addotte nel reclamo, sia in diritto che nelle mancate prove a sostegno.

**Si appella il contribuente**, chiedendo l'udienza pubblica e che l'accertamento venisse ritenuto illegittimo,obiettando che le determinazioni assunte dai primi giudici , risultano basate su motivazioni lacunose e superficiali e pertanto non condivisibili

**Nel resto ribadisce** sostanzialmente in diritto e in fatto quanto già detto nel ricorso ed in particolare :

- L'acritica applicazione dei parametri da parte dell'Ufficio senza aver esplicitato alcuna sostanziale attività istruttoria;
- L'incoerente comportamento tenuto dall'Ufficio,che in sede di accertamento con adesione riconosceva un abbattimento del 30% non accettato dalla parte
- L'inattendibilità dei ricavi accertati in rapporto alla marginale attività svolta, all'esiguità e vetustà dei beni strumentali utilizzati.

**In via sussidiaria, chiede l'opportunità di esaminare nel merito la questione** chiedendo che i ricavi relativi al reddito di impresa per il periodo d'imposta 1966 , vengano drasticamente ridotti.

**Con appello incidentale si costituisce l'Ufficio**,chiedendo la legittimità del suo operato e la condanna della parte appellante al pagamento delle spese di giudizio.

Osserva che la pretesa omissione che la parte lamenta da parte del giudice di prima istanza in ordine al difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, è del tutto privo di fondamento e la circostanza del discostamento dai parametri legittima l'Ufficio ad emettere avvisi di accertamento ai sensi dell'art. 39, comma 1, lettera d), del DPR 600/73, costituendo,esso, presunzione grave, precisa e concordante circa l'esistenza di ricavi non dichiarati (legge 549, art. 3, commi 181/187).

Infondata, inoltre, risulta l'eccezione circa il comportamento dell'Ufficio nel proporre la condizione di accertamento con adesione , in quanto nella natura stessa dell'istituto le parti siano indotte a rinunciare reciprocamente ad alcune delle proprie ragioni nell'ottica del raggiungimento di

un accordo soddisfacente per entrambe.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE . – DIRITTO**

Il Collegio, esaminati gli atti in possesso e ascoltate le parti ,entrambi presenti all'udienza di discussione , osserva che in ordine alla lamentata illegittimità dell'applicazione del D.P.C.M 29/01/1996 e 27/03/1997, sollevata dal contribuente , alcuna nullità è ravvisabile in capo all'atto impugnato poiché lo stesso risulta conforme alla normativa che regola l'attività di accertamento degli Uffici in base ai parametri.

L'accertamento in generale ,basato, sia su dati parametrici o meglio ancora sui risultati degli studi di settore o comunque su elementi presuntivi è di per sé legittimo.

Spetterà poi al contribuente dimostrare la sua inattendibilità anche rifacendosi, a sua volta, a presunzioni contrarie volte a demolire quelle utilizzate dall'Ufficio.

Anche la Cassazione, con la sentenza n. 2891, del 27 febbraio 2002, pur non affrontando direttamente l'accertamento basato sui parametri di cui al D.P.C.M 29/1/96 o quello derivante dagli attuali studi di settore, salva l'accertamento presuntivo in genere, concedendo comunque al contribuente ogni tipo di prova contraria , dandogli la possibilità, facendo riferimento magari ad altre presunzioni, di dimostrare la validità del suo asserto.

Ovviamente,trattasi di una inversione dell'onere della prova, ma si tratta di un'inversione conseguente e legittima in un sistema che consente l'utilizzazione delle presunzioni a favore dell'Amministrazione fiscale.

E' comprensibile comunque, la lamentela di parte sull'utilizzo, dei parametri secondo il D.P.C.M 1/29/96 che la giurisprudenza di merito ritiene tanto indigesto per una serie di motivazioni in fatto e in diritto , in quanto strumento rigido e poco mirato ,che è servito in un periodo della storia fiscale , quale strumento di transizione , in attesa che il legislatore creasse uno strumento piu' equo, meglio interpolato e mirato , come sembrano apparire attualmente gli studi di settore.

E' ormai un dato acquisito, quello secondo il quale il giudizio tributario in relazione agli accertamenti fiscali , può essere anche un giudizio sul rapporto e non solo teso all'eliminazione dell'atto di accertamento e che è consentito al giudice tributario di rideterminare il reddito nel caso in cui i valori esposti dalla parte privata e dal fisco non risultino adeguati agli elementi di fatto emergenti dagli atti.

Nel merito specifico della questione di cui trattasi , l'accertamento fatto dall'Ufficio ,con l'utilizzo dei parametri, appare a questo Collegio particolarmente rigido ed esclusivamente

matematico, non tenendo conto alcunché delle prove fornite, anche se in modo incompleto, della contribuente e della documentazione contabile, riassunta nel ricorso, e ritenuta attendibile dal Collegio.

L'Ufficio in sede di accertamento, ha applicato in modo pedissequo ed in modo acritico le risultanze dei parametri senza una minima interpolazione con i dati contabili (giacenze di magazzino accumulatisi nel corso degli anni, costi e ricavi delle merci vendute sottocosto in quanto fuori moda e in parte deperite) senza effettuare un pur minimo controllo sostanziale, quale acquisizione di documentazione contabile, ispezioni e quant'altro, al fine di poter controllare e provare, sulla base di elementi concreti una possibile redditività dell'impresa e la verosimiglianza dei conteggi eseguiti in via automatica, tramite l'applicazione fredda ed astratta dei parametri.

A riguardo invece, considerata la peculiarità dell'attività e la potenzialità effettiva dell'impresa appare giustificato ed equo rideterminare e adeguare il risultato dei ricavi relativamente all'anno 1996 in questione alla particolare situazione dell'impresa, anche in considerazione, per l'anno 1996, del tipo di ricavi, scaturiti quasi esclusivamente dalla svendita dei numerosi capi di abbigliamento, svenduti sotto costo.

Considerato il tipo di organizzazione dell'impresa, **commercio ambulante di abbigliamento**, con beni strumentali costituiti unicamente da solo un mezzo di trasporto (autovettura Opel Astra), utilizzato sia per il trasporto della merce che per la sua esposizione;

Considerando, i luoghi di vendita (mercati rionali di piccoli Comuni), la merce di media qualità con capi certamente non firmati e acquistati da clienti occasionali nei mercati rionali dei vari paesi della provincia e nelle e feste patronali Comunali;

Considerando che l'unica persona impiegata nell'attività è costituita dal solo titolare che in modo artigianale ha tenuto anche una contabilità di tipo semplificato;

Da quanto sopra scaturisce una modesta potenzialità dell'impresa, così come per l'entità dei ricavi della stessa, ricavi che invece sono stati presunti dall'Ufficio per l'anno 1996 di cui trattasi in ben L.318.088.000 milioni, con una rideterminazione di maggiori ricavi per L. 265.694.000 ed un ricalcolo del reddito complessivo imponibile pari a L. 83.992.000.

Si ribadisce che la presunzione dei maggiori ricavi fatta dall'Ufficio, è solo di tipo matematico e proviene esclusivamente dall'applicazione di soli strumenti matematici (software e computer) come del resto anche la determinazione del reddito presunto.

Nel calcolo effettuato dall'Ufficio, è stato trascurato invece un dato importante che nel caso in questione, riveste ruolo e un peso fondamentale nella determinazione dei ricavi e quindi del reddito presunto.

Non sono state presi in considerazione, perché ritenuti inattendibili, i ricavi provenienti

dalle giacenze di merce accumulate attraverso gli anni ,riportata nella contabilità semplificata del contribuente di anno in anno , merce regolarmente acquistata e documentata e costituita da vecchie maglie e maglioni difettati , giacconi caduti di moda per un numero elevato di circa 3000 capi.

Suddetta merce ,dichiarata dal contribuente , in parte documentate attraverso le ricevute fiscali emesse e allegata agli atti , redatte con lo stile di chi ovviamente non è dedito ai crismi contabili , è stata venduta con prezzi sottocosto ( mediamente L.5.000/10.000 a capo ) di molto inferiore ai costi di acquisto( mediamente L.70.000 /a capo ).

Tale svendita , di capi difettati e fuori moda (come si evince dalle ricevute fiscali) è stata anche conseguente alla necessità di guadagnare a qualsiasi condizione da parte del contribuente , dal momento che pendeva nel 1996 sull'Agostini Maria un procedimento esecutivo immobiliare (r.g.c.527/96 Tribunale di PG ) per il suo appartamento da parte della Banca Popolare di Spoleto, come da bando acquisito in sede di discussione.

Ovviamente , la considerevole quantità della merce svenduta se da un lato contabile ha determinato un costo rilevante di acquisto , dall'altro non è corrisposto per riscontro un corrispondente congruo ricavo realizzato in fase di svendita , falsando in modo sostanziale così tutti i dati contabili e quindi anche il reddito prodotto .

Se pertanto vengono ridimensionati i ricavi relativi alla merce svenduta , l'applicazione di una percentuale di ricarico media tipica del settore agli altri capi venduti ; l'attendibile buona fede che ha cercato di dimostrare il contribuente nel ritenere eccessivi i redditi presunti dall'Ufficio , non accettando, l'abbattimento del 30% dei guadagni proposto dallo stesso Ufficio nel tentativo di accertamento con adesione , si può ragionevolmente ed in via equitativa rideterminarsi , un reddito netto imponibile più congruo al tipo di attività e alle caratteristiche peculiari dell'impresa , stimato in L. 55.000.000 ( €28.405,12).

Nel resto, le lagnanze del contribuente, cagionate più dal tipo di accertamento e dall'entità della rideterminazione del reddito, si presentano secondarie , prive di efficacia e comunque assorbite dal giudicato.

Per quanto concerne le spese di giudizio, considerata la natura e la particolarità della questione ricorrono giusti motivi per la compensazione tra le parti.

**P.Q.M.**

In riforma della sentenza appellata ridetermina il reddito d'impresa in complessive lire 55.000.000 ( €28.405,12 ) ; spese compensate per entrambi i gradi di giudizio

**Perugia li, 16 Novembre 2004**

**Il Presidente**

**Dott.Massimo Zanetti**

**Il Relatore**

**Prof. Alfredo Quarchioni**