

La rilevanza del contraddittorio come strumento di difesa dagli studi di settore

Alvise Bullo e Fabrizio Dominici

SOMMARIO

	Pag.
La Sentenza della C.T.P. di Bologna n. 77 del 21/04/2008	525
La natura delle presunzioni	526
La rilevanza del contraddittorio	527
La motivazione dell'atto impositivo	528
Le gravi incongruenze	529
La giurisprudenza	530
Conclusioni	532
Un possibile schema di "Capitolo" di un ricorso tributario	533

La Sentenza della C.T.P. di Bologna n. 77 del 21/04/2008

Con la sentenza n. 77 del 21/04/2008, la Commissione tributaria provinciale di Bologna, Sez. XII (riportata in massima a pag. 541, e integralmente in *"Finanza & Fisco"* n. 46/2008, pag. 4130), ha risolto nuovamente, in senso favorevole al contribuente, l'intricato nodo rappresentato dall'applicazione degli studi di settore, affermando che "il sottodimen-

sionamento di ricavi o corrispettivi è solo un indizio di evasione, ma non è, evidentemente, l'evasione ...". I Giudici bolognesi hanno infatti affermato che lo studio di settore, esprime sempre e solo una media statistica che non può integrare gli estremi per accertamento del maggior reddito (1). Essi hanno correttamente osservato che gli studi di settore servono per individuare quei contribuenti che dichiarano ricavi sottodimensionati rispetto al *cluster* di appartenenza, (gruppo omogeneo di soggetti che all'interno

Nota (1) — In questo senso: A. BULLO, *Accertamenti da studi di settore verso i professionisti e divieto di presunzioni di secondo grado*, in *Il fisco* n. 40/2008, da pag. 7183.

del medesimo settore di attività presentano una certa comunanza di caratteristiche strutturali) e quindi possono essere plausibilmente sospettati di evasione. Gli attenti Giudici bolognesi, hanno inoltre fatto constatare che tali conclusioni sono perfettamente in linea con il dettato del legislatore che, con il comma 409 della finanziaria 2005 (legge 03/11/2004), ha introdotto nell'art. 10 della legge n. 146 del 1998, il comma 3-bis, che prevede l'obbligo dell'Ufficio di invitare il contribuente a fornire quelle informazioni necessarie a giustificare lo "scostamento" prima della notifica dell'avviso di accertamento, **così ribadendo, l'obbligatorietà del contraddittorio quale atto prodromico necessario per legittimare la maggiore pretesa e stabilendo che il mancato invito al contraddittorio, così come la mancanza di una adeguata e motivata replica alle giustificazioni addotte dal contribuente, comporta l'annullamento dell'atto impositivo per violazione del diritto di difesa.** Essi hanno affermato che le ragioni giustificative, fornite dal contribuente in sede di contraddittorio, devono necessariamente formare oggetto di "scrutinio" da parte dell'Ufficio che è onerato di spiegare "puntualmente", nell'ambito dell'avviso di accertamento, i motivi per i quali tali giustificazioni non possono essere accettate e condivise, senza con ciò ridurre il contraddittorio, ad un inaccettabile e vuoto formalismo. Tale determinazione, oltre che rinvenibile dal dettato normativo, appare condivisa dalla stessa prassi dell'Agenzia delle Entrate, che con le circolari n. 31/E del 22 maggio 2007 (in *"Finanza & Fisco"* n. 20/2007, pag. 1444) e 5/E del 23 gennaio 2008 (in *"Finanza & Fisco"* n. 2/2008, pag. 154), ha espressamente affermato che "... la motivazione degli atti di accertamento basati sugli studi di settore non deve essere di regola rappresentata dal mero, 'automatico' rinvio alle risultanze degli studi di settore, ma deve dare conto in modo esplicito delle valutazioni che, a seguito del contraddittorio con il contribuente, hanno condotto l'Ufficio a ritenere fondatamente attribuibili i maggiori ricavi o compensi determinati anche tenendo conto degli indicatori di normalità". E, "qualora il contribuente abbia formulato eccezioni, con riguardo ad uno o più dei predetti profili, la motivazione dovrà ovviamente spiegare le ragioni che hanno indotto a ritenere infondate, in tutto o in parte, le argomentazioni addotte". La sentenza

in commento ha poi anche il pregio di chiarire che l'avviso di accertamento che non prenda posizione sulle ragioni addotte dal contribuente e si limiti a richiamare lo studio di settore, è nullo per difetto di motivazione, difetto che deve essere eccepito tempestivamente dal contribuente nel ricorso introduttivo del giudizio, incombendo su di lui l'onere di eccepire il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento fondato sugli studi di settore che non descriva, o descriva solo apparentemente, le ragioni in base alle quali l'Ufficio abbia ritenuto di prendere in considerazione le circostanze o le argomentazioni, anche di carattere presuntivo, addotte dal contribuente per giustificare lo scostamento dalle medie settoriali. In tal caso, il Giudice tributario, deve semplicemente limitarsi a prendere atto di questa nullità e deve dichiararla senza scendere nel merito della pretesa impositiva. Qualora poi, l'Ufficio replicasse adeguatamente nelle motivazioni dell'atto impositivo, alle ragioni addotte dal contribuente a giustificazione dello scostamento dagli studi di settore, il Giudice tributario è tenuto a valutarne la sua fondatezza e persuasività, fermo restando che l'onere probatorio, dei fatti e delle circostanze indicati in motivazione a fondamento della maggiore pretesa, incombe sull'Ufficio impositore.

La natura delle presunzioni

La giurisprudenza di merito ha, ripetutamente, affermato che le presunzioni derivanti dall'applicazione degli studi di settore rappresentano presunzioni semplici, non qualificate e perciò non autonomamente dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Tali presunzioni, hanno la valenza di semplici indizi insuscettibili di giustificare un atto impositivo, indizi che vanno avvalorati con ulteriori indagini e probatoriamente confortati da riscontri, talché, non si può prescindere dalla effettiva capacità contributiva e dalla situazione soggettiva in cui concretamente versa il contribuente oggetto di accertamento. La pretesa tributaria deve inoltre fondarsi, sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi o i compensi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore, incombendo sull'Ufficio impositore il relativo onere probatorio. Gli studi di settore vengono quindi, inquadrati tra i mezzi di accertamento par-

ziale, ricadenti nella previsione di cui all'art. 39, comma 1, lettera *d*), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, con la conseguenza che essi non assurgono a strumenti di ricostruzione generale del reddito, ma appartengono al novero dei metodi di rettifica di specifiche poste reddituali, che mirano a correggere i ricavi o i compensi dichiarati. Essi non possono costituire motivazione autonoma sufficiente a fondare l'accertamento, dovendosene provare non solo la costruzione e la loro adattabilità al caso di specie, ma anche la loro generale affidabilità. In diritto, essi sono stati attuati come una fonte subordinata alla legge e, in particolare, agli artt. 2727 del codice civile e 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, onde per cui come è noto, non potendo una norma di rango inferiore abrogare una norma di fonte superiore, le loro risultanze non sollevano l'ufficio dal provare, anche con altri mezzi, l'infedeltà della dichiarazione. A ben vedere, questi strumenti presuntivi, non possono essere definiti precisi, perché non si conosce la loro determinazione statistica, sono carenti di informazioni sulla tipologia dei vari *cluster* e non tengono conto di peculiarità tipiche del contribuente, quali l'ubicazione (precisa) dell'attività, della sua anzianità e di altri elementi economicamente rilevanti del mercato e del momento a cui si riferiscono. Insomma essi devono avere una fondatezza che deve confrontarsi con la situazione di fatto del contribuente «*fondatamente desumibili*», che non può essere riscontrata negli automatismi e delle medie inconoscibili e non verificabili. Per essere «*gravi*» dovrebbero indicare e motivare scostamenti di entità rilevante e non scostamenti semplicemente presunti e non avvalorati da alcuna prova documentale oltre che basati su studi continuamente revisionati o sperimentali. Quindi, non costituendo gli stessi una presunzione né precisa, né concordante, né grave non può essere di per sé ammessa, dovendo l'Ufficio dimostrare che i campioni utilizzati sono statisticamente rilevanti e rappresentativi, chiarire i passaggi aritmetico-statistici, illustrare gli effetti degli stessi e provare che i risultati così ottenuti, sono logici e verosimili.

La rilevanza del contraddittorio

La difesa del contribuente comincia dal ricevimento dell'invito al contraddittorio per la definizio-

ne dell'accertamento sulla base degli studi di settore, per il periodo d'imposta oggetto di verifica. In tale sede il contribuente, è chiamato ad esporre le peculiarità delle modalità di svolgimento della propria attività e le ragioni per le quali i ricavi o i compensi dichiarati non risultino in linea con quelli presunti dal programma applicativo denominato GE.RI.CO. Già in questa sede va eccepita la violazione della procedura così come l'utilizzo distorto del metodo accertativo chiedendo, (per iscritto), spiegazioni e giustificazioni sugli elementi costitutivi dell'applicativo e rimostrando come lo stesso rappresenti una realtà distorta rispetto a quella effettiva. La giurisprudenza di merito, ha fatto rilevare come gli studi di settore vadano utilizzati dagli uffici solo dopo aver esperito un preventivo contraddittorio, aver valutato le controdeduzioni del contribuente, gli argomenti e la documentazione fornita e, soprattutto, aver motivato in sede di accertamento le ragioni del mancato accoglimento di tutti gli argomenti apportati dal contribuente. Come anche giustamente rilevato dalla prima sezione della Commissione Tributaria di Pesaro che con la sentenza n. 283/01/07 del 21/12/2007 (**vedi pag. 548**), qualora la pretesa erariale si fondi esclusivamente sul mancato adeguamento ai risultati determinati dall'applicativo e la parte interessata offra circostanziate e concrete motivazioni a giustificazione di detti scostamenti, il peso delle risultanze presuntive, perde la sua efficacia probatoria. Nel caso di specie la C.T.P. di Pesaro ha fatto proprie le doglianze della ricorrente che lamentava la mancata replica alle argomentazioni fornite in sede di contraddittorio. L'assunto in parola è stato conclamato dalla Suprema Corte, secondo la quale "... quando, come nel caso ... esaminato, il quadro considerato dal giudice risulta corredato solo dagli indizi offerti dai parametri astratti, e questo sia stato contestato e sminuito, proprio in ragione dell'allegazione e della prova (non specificamente contestata dall'Agenzia) di ulteriori circostanze e di variabili (di età, di professione, di economia locale più arretrata rispetto a quella nazionale, di tempo, eccetera), a fronte delle quali nessuna contestazione specifica sia stata formulata dall'Agenzia, il peso probatorio degli elementi astratti viene a scemare e a rivelarsi inidoneo all'accertamento operato solo in via sintetica" (Cass., Sez. trib., n. 6758 del 21 marzo 2007 — **riportata in massima a pag.**

539, e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 12/2007, pag. 899). Tra l’altro, già precedentemente la Corte di legittimità aveva avuto modo di stabilire che gli studi di settore “... in linea di massima forniscono una indicazione, che già la stessa Amministrazione può superare utilizzando altri elementi, che evidentemente costituiscono dei limiti per lo strumento presuntivo nella situazione concreta. Il che significa, appunto, esclusione di ogni automatismo dei coefficienti e necessità di valutare sempre la situazione effettiva del contribuente” (Cass., Sez. trib., n. 19163 del 15 dicembre 2003 — **riportata in massima a pag. 537**).

La motivazione dell’atto impositivo

La motivazione dell’atto impositivo è spesso inficiata dalla mancanza di precise indicazioni circa le modalità di utilizzo dello strumento presuntivo ed i criteri rinvenibili negli atti di accertamento, utilizzati per la quantificazione dei ricavi, per lo più rinviano alla nota tecnica e metodologica, alle tabelle dei coefficienti, nonché alla lista delle variabili per l’applicazione dello studio. Manca, dunque, una puntuale indicazione delle metodologie di calcolo utilizzate al fine di determinare il *quantum* preteso a titolo di maggiori ricavi. Siffatta condotta, di certo non agevola la comprensione dell’*iter* logico, sul quale l’Ufficio fonda la propria pretesa, rendendo chiaro che il semplice rinvio a delle non meglio precisate tabelle ed in assenza di una particolareggiata spiegazione del funzionamento del meccanismo degli studi di settore, non consente al contribuente, né di capire come il reddito attribuitogli sia stato calcolato, né, tantomeno, di verificare la regolarità di detto calcolo. A tal proposito, non può non evidenziarsi che il meccanismo del sistema presuntivo *de quo* è notoriamente complesso e, dunque, di non agevole comprensione, dovendo di conseguenza l’Ufficio provvedere a predisporre una motivazione particolarmente accorta nell’indicare il sistema di calcolo cui è ricorso, (anziché limitarsi a rinviare alle note tecniche e metodologiche). Posto poi, che l’Ufficio è tenuto ad indicare l’*iter* logico-deduttivo da cui scaturisce il maggior debito d’imposta preteso, ne discende che lo stesso non possa esimersi dal precisare il modo attraverso il quale giunga alla quantificazione del medesimo. In particola-

re, non va trascurato che il corretto assolvimento dell’onere motivazionale è funzionale all’esercizio del diritto di difesa del contribuente inciso; talché, quest’ultimo deve essere posto in condizione di poter ripercorrere il procedimento logico-giuridico che ha preceduto (e sul quale è fondato) l’auspicato recupero erariale avanzato nei suoi confronti. Ecco perché, l’Ufficio è inevitabilmente tenuto ad indicare gli elementi considerati nell’utilizzo dello studio, le modalità di calcolo eseguite, e, più in generale, il funzionamento di detto strumento presuntivo. Laddove dette precise indicazioni manchino, è chiaro che il contribuente non potrà esercitare, debitamente, il proprio diritto di difesa, essendo impossibilitato a verificare la correttezza del calcolo eseguito, e, conseguentemente, la legittimità di quanto preteso. Sulla necessità che le contestazioni da parte dell’Ufficio siano chiare, è utile richiamare la sentenza della Suprema Corte, n. 14626 del 10 novembre 2000 (**riportata in massima a pag. 536**), nel punto in cui sottolinea che “il principio di precisione e chiarezza delle ‘indicazioni’, su cui il precetto si fonda, svolge una funzione di tutela del diritto del contribuente, il quale deve essere posto in grado di verificare, agevolmente ed immediatamente, attraverso una semplice operazione contabile, l’esattezza del calcolo dell’imposta dovuta, senza ricorrere a complesse cognizioni tecnico-giuridiche”. Il principio in richiamo conferma l’assoluta necessità dell’ufficio di esplicitare le argomentazioni poste a fondamento della pretesa e chiarisce che, l’assenza di una dettagliata spiegazione della metodologia di calcolo propria degli studi di settore, determina dunque, non solo la violazione dell’obbligo motivazionale, ma anche la violazione del principio di buona fede *ex art. 10* dello Statuto dei diritti del Contribuente oltre che del diritto alla difesa di cui all’articolo 24 della Carta Costituzionale. Una motivazione di rinvio alla nota tecnica e metodologica, alle tabelle dei coefficienti nonché alla lista delle variabili per l’applicazione dello studio, costituisce quindi, “... una motivazione soltanto apparente o, quanto meno, incompleta (e quindi illegittima) perché né il contribuente né il giudice, sulla base dell’atto e degli elementi in esso indicati (motivazione), possono comprendere il procedimento logico-giuridico in base al quale l’ufficio è pervenuto a

determinati risultati (e non ad altri), né può verificare, per affermarli o per escluderli, eventuali errori di calcolo” (C.T.P. di Verbania, Sez. I, Senteza n. 82 del 25 ottobre 2001 — **riportata in massima a pag. 539**). Giova rimarcare che il principio in parola è già stato recepito ed applicato in ambito giurisprudenziale, dove è stato definito “... illegittimo per difetto di motivazione l’avviso di accertamento che si limiti a richiamare gli studi di settore senza individuare gli elementi specifici che hanno portato al calcolo dei ricavi ascritti al contribuente” (C.T.P. Macerata, Sez. III, Sentenza n. 63 del 30 dicembre 2003 — **riportata in massima a pag. 540, e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 4/2004, pag. 330**).

Le gravi incongruenze

A ben vedere, l’art. 62-*sexies* del D.L. n. 331/1993 condiziona, in sede di accertamento, l’impiego dello studio di settore al riscontro di una «... *gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili ... dagli studi di settore ...*». Ne discende che il presupposto necessario per procedere ad un accertamento fondato sullo studio di settore è soltanto la sussistenza di una grave incongruenza tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti dall’applicazione dello studio; grave incongruenza che deve sussistere ancor prima di procedere all’accertamento e che l’Ufficio è comunque tenuto a dimostrare e ad indicare nel proprio accertamento. Di conseguenza, un atto impositivo emesso dall’Ufficio solo sulla base del predetto scostamento, senza la motivazione circa i presupposti che ne legittimano l’emissione, ossia, senza la precisa indicazione degli elementi che consentano di definire grave lo scostamento verificato, risulta del tutto carente in punto di motivazione. Il vizio motivazionale risulta ancora più evidente se si tiene conto che, come chiaramente prescritto dal legislatore, l’incongruenza, legittimante il ricorso allo studio di settore, deve essere grave; lo scostamento tra i ricavi dichiarati e i ricavi desumibili dagli studi di settore deve, cioè, essere particolarmente significativo. Di conseguenza, nel caso in cui ricorra allo studio di settore, l’Ufficio è inderogabilmente tenuto, a

pena di nullità comminata *ex lege*, a specificare, non solo quali siano le incongruenze che legittimano l’utilizzo di tale strumento accertativo, bensì anche il motivo per cui esse debbano ritenersi gravi. Tant’è che la Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Sez. VIII), con la sentenza n. 60 del 18 aprile 2005 (**riportata in massima a pag. 540, e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 25/2005, pag. 2034**), ha dichiarato “illegittimo per insufficiente motivazione” l’avviso di accertamento che “prescinde dal requisito richiesto dalla legge «*l’esistenza di gravi incongruenze*» tra i ricavi dichiarati e quelli determinabili con gli studi di settore”. Abbiamo affermato che, di per sé stessi, gli studi di settore, non possono considerarsi presunzioni «*gravi, precise e concordanti*», nel senso previsto dall’art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600 del 1973, e che quindi necessitano di ulteriori elementi a conforto delle loro risultanze, (*ex multis*, C.T.P. di Padova, Sez. VIII, Sentenza n. 205 del 12 dicembre 2006 — **in “Finanza & Fisco” n. 23/2007, pag. 1770**; nonché C.T.P. di Bari, Sez. VIII, Sentenza n. 24 del 12 maggio 2006 — **in “Finanza & Fisco” n. 28/2006, pag. 2340**). L’insegnamento in richiamo è stato infatti puntualmente confermato dalla Corte di Cassazione, che ha ribadito che l’Ufficio non può limitarsi a far riferimento ai risultati derivanti dalla meccanica applicazione degli strumenti presuntivi, ma è obbligatoriamente tenuto a precisare gli ulteriori elementi che concorrono a confermare il risultato di tali presunzioni. In particolare, con la sentenza n. 2411 del 3 febbraio 2006 (**riportata in massima a pag. 538**), la Suprema Corte ha avuto modo di censurare, in quanto non legittimamente motivato, un atto impositivo fondato sull’esclusivo riferimento ai dati desunti dall’applicazione di strumenti presuntivi, senza alcun cenno ad ulteriori elementi che fossero in grado di confortare dette risultanze. Sul tema, interessante è anche l’insegnamento offerto, dalla stessa Corte di legittimità, nella sentenza n. 19163 del 15 dicembre 2003 (**riportata in massima a pag. 537**), che ha affermato che “... la flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento proprio nell’articolo 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, 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". In altri termini, va censurata, l'omessa disamina dei dati contabili o delle altre motivazioni offerte dal contribuente, così come la motivazione "stereotipa" limitata all'acritico rinvio ai dati desumibili dallo studio di settore e priva del benché minimo riferimento alla realtà specifica del contribuente. Il difetto di motivazione è, altresì, legato alla carenza di chiarezza riguardo ai motivi per i quali l'Ufficio ritenga non meritevoli di accoglimento le argomentazioni offerte, in sede di contraddittorio, a giustificazione della mancata corrispondenza dei ricavi dichiarati con quelli risultanti dallo studio di settore. In altri termini, qualora l'Ufficio non espliciti dettagliatamente le gravi incongruenze o non fornisca, nell'ambito della motivazione, tutte quelle argomentazioni idonee a disattendere le argomentazioni difensive fornite in sede di contraddittorio e finalizzate a giustificare la valutazione logico-giuridica che lo ha indotto a non accogliere le giustificazioni avanzate, l'atto sarà irrimediabilmente viziato in punto di motivazione e quindi censurabile.

La giurisprudenza

Nell'ambito della giurisprudenza di merito si è ormai pacificamente stabilito che "sia le norme istitutive degli studi di settore, ed in particolare l'art. 62-*sexies* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427), sia l'art. 3, commi 181 e seguenti, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, relativo all'uso dei parametri previsti per la determinazione presuntiva dei ricavi, compensi e volumi d'affari attribuibili al contribuente, ampliano la possibilità dell'accertamento analitico - induttivo previsto dall'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevedendo delle metodologie settoriali e parametriche di accertamento per il cui uso resta però im-

prescindibile che l'Ufficio finanziario preliminarmente esperisca quelle indagini cui è facultato dall'art. 32 del citato D.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 51 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, "dalle quali devono emergere differenze sostanziali fra i dati raccolti e quelli contabilizzati e dichiarati dal contribuente, affinché si possa legittimamente adottare l'accertamento presuntivo" (C.T.R. della Puglia, Sez. I, Sentenza n. 67 del 24 agosto 2006). La sentenza in richiamo è solo una delle tante pronunce che, a ragione, hanno ritenuto illegittimo l'accertamento fondato soltanto sull'"asettica" trasposizione delle risultanze degli studi, senza la preliminare indagine della situazione del contribuente, onde verificare le concrete caratteristiche dell'attività svolta ed acquisire, gli idonei riscontri a supporto delle illazioni desunte dai calcoli presuntivi. In altri termini, i giudici di merito ritengono per lo più, che gli accertamenti fondati su strumenti che producono meccanicamente dei dati solo astratti e teorici urtano inevitabilmente con l'ostacolo frapposto dal principio della capacità contributiva, che mal tollera sbrigative attribuzioni di imponibili ed imposte puramente ipotetici. Tra le tante, vale la pena di menzionare anche la pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale di Vercelli, Sez. III, Sentenza n. 44 del 25 maggio 2006 (in "*Finanza & Fisco*" n. 28/2006, pag. 2343), dove si è stabilita l'illegittimità degli avvisi di accertamento basati solo sulle risultanze degli studi di settore. Secondo la Corte provinciale veneta, "è pacifico che gli Uffici finanziari devono sempre adeguare il risultato degli studi di settore alla concreta e particolare situazione dell'impresa ed è altrettanto pacifico che gli Uffici devono sempre attentamente valutare le osservazioni formulate dal contribuente e motivare sia l'accoglimento che il rigetto delle stesse, ...". Del medesimo avviso è la Commissione tributaria provinciale di Macerata, Sez. III, la quale, con la sentenza del 17 maggio 2005, n. 36 (riportata in massima a pag. 540, e integralmente in "*Finanza & Fisco*" n. 25/2005, pag. 2036), ha stabilito che "... non è affatto sufficiente, al fine di ritenere sussistenti presunzioni gravi, precise e concordanti, il mero riferimento ai dati che risultano dallo studio di settore". Sempre la Corte provinciale marchigiana, Sez. III, con la sentenza n. 90 del 22 marzo 2005

ha precisato che gli studi di settore non costituiscono “una specie di dogma giuridico”, permanendo a carico dell’ufficio l’obbligo di tener conto della situazione personale del contribuente. Risulta, quindi, palese che alle risultanze degli studi di settore non possa attribuirsi valore di presunzioni “qualificate”, ossia gravi, precise e concordanti, talché l’atto impositivo fondato esclusivamente sulla asettica applicazione di tale strumento presuntivo non può che dichiararsi nullo (cfr. C.T.P. di Bari, Sez. VII, n. 228 del 26 gennaio 2007 — **riportata in massima a pag. 541**). Invero, “considerato che gli studi di settore sono inquadrati dal dettato dell’art. 39 del D.P.R. n. 600/1973 e pertanto riconducibile all’accertamento dei «*Redditi determinati in base alle scritture contabili*», le indicazioni di detti studi non possono prescindere dalle risultanze delle stesse, che possono essere disattese solo in presenza di gravi irregolarità formali o sostanziali, tali da renderle inattendibili” (C.T.P. di Padova, Sez. VIII, Sentenza n. 205 del 12 dicembre 2006 — **in “Finanza & Fisco” n. 23/2007, pag. 1770**). L’orientamento in richiamo ha trovato riscontro presso la Suprema Corte, la quale non ha mancato di precisare, a più riprese, i limiti applicativi di tali strumenti presuntivi. La Corte di Cassazione ha, infatti, stabilito che l’applicazione di simili strumenti presuntivi, deve necessariamente essere connotata da flessibilità, in coerenza con il dettato posto dall’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”. Da tale principio discende pertanto la conseguenza che “ogni sforzo ... va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del soggetto, 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” (Cass., Sez. trib., n. 19163 del 15 dicembre 2003 — **riportata in massima a pag. 537**). Talché, quando si legge che gli accertamenti di cui agli artt. 39, co. 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/73 e 54 del D.P.R. n. 633/72 «*possono essere fondati anche sull’esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quel-*

li fondatamente desumibili ... dagli studi di settore», significa che il legislatore ha semplicemente individuato una particolare “fattispecie” suscettibile di accertamento analitico induttivo, ferme restando le cautele ed i presupposti della citata lett. d) del primo comma dell’art. 39, del D.P.R. n. 600/73 e dell’art. 54 del decreto IVA. Pertanto, le divergenze (ipotizzate) tra risultati contabili e risultati degli studi, non autorizzano l’Ufficio ad accertare a carico del contribuente un imponibile pari al risultato dell’elaborazione statistica ma, viceversa, lo autorizzano solo ad adottare i criteri di accertamento indicati nella predetta lettera d), con l’obbligo di confortare e supportare il risultato dello studio con presunzioni gravi, precise e concordanti, nella considerazione che quest’ultimo non esprime ricavi “effettivi” ma solo “ragionevoli” in condizioni ordinarie. L’insegnamento della Suprema Corte è costantemente orientato in tal senso. In particolare, si segnala la sentenza n. 13955, del 27 novembre 2002, dove si è stabilito che le dichiarazioni, “... salvo il caso di divergenze assolutamente abnormi (Cass. 2000/15310 — **riportata in massima a pag. 536**, 2000/15266 — **riportata in massima a pag. 536**, 2001/12464 e 2001/8835 — **riportata in massima a pag. 537**) o di risultati palesemente antieconomici od in contrasto con il senso comune (Cass. 2001/1821 — **riportata in massima a pag. 537, e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 22/2001, pag. 3136**), non possono esser disattese sulla base della semplice applicazione di una diversa percentuale di ricarico, che anche se frutto di uno studio di settore, costituisce pur sempre un dato che abbisogna del conforto di qualche ulteriore elemento (Cass. 2000/6499 e 2001/7015) per giustificare l’attribuzione di un maggior reddito all’interessato”. Invero, già con la sentenza n. 8535 del 27 agosto 1998 (**riportata in massima a pag. 535**), la Corte Suprema aveva stabilito che “... l’accertamento di maggiori ricavi dell’impresa in presenza di una contabilità regolare contenente dati inesatti o incompleti non può essere affidato alla considerazione di valori medi statisticamente riferiti al settore di appartenenza dell’operatore economico, come tali esprimenti risultati valutativi che - a differenza di quelli emergenti da medie elaborate con riferimento interno alla dinamica dell’impresa con-

siderata - solo in via ipotetica possono ritenersi rispondenti alla situazione del singolo contribuente (Cass. 8089/1996; Cass. 9265/1995 — **riportata in massima a pag. 535**; Cass. 11473/1993 — **riportata in massima a pag. 535**). Una presunzione di tal genere non può quindi considerarsi grave né precisa, e non può essere posta a fondamento dell'accertamento contestato." Nel corso degli anni il principio è rimasto immutato ed ha trovato costante conferma nelle pronunce della Suprema Corte (Cass. n. 2411 del 3 febbraio 2006 — **riportata in massima a pag. 538**). Particolarmente interessante è quanto statuito dalla Corte di legittimità, con la sentenza n. 9135 del 3 maggio 2005 (**riportata in massima a pag. 538**) dove si è precisato che "... la giurisprudenza di questa Corte vede in questi atti una mera fonte di presunzioni assimilabili alle comuni presunzioni *hominis*, cioè a considerare studi di settore, redditometri, percentuali di ricarico valori previsti nei regolamenti comunali, come meri supporti razionali offerti dalla Amministrazione al giudice, paragonabili ai bollettini di quotazioni di mercato, ai notiziari Istat, in cui è possibile reperire dati medi presuntivamente esatti". Vale a dire che deve ritenersi illegittimo l'accertamento basato esclusivamente su di una percentuale di ricarico ottenuta da medie statistiche desunte dagli studi di settore, in quanto tali risultanze possono valere unicamente come ipotesi astratte ed orientative di massima, ma, per assurgere a validi elementi di prova contraria alla dichiarazione dei redditi, devono trovare riscontro oggettivo in atti e documenti raccolti dall'Amministrazione fiscale a norma dell'art. 32, D.P.R. n. 600/1973. Per cui, l'Ufficio, laddove intenda attribuire un maggior reddito ad un contribuente, è inevitabilmente obbligato ad individuare elementi ulteriori da "affiancare" alle risultanze degli strumenti presuntivi (sentenza n. 13995 del 27 settembre 2002). Per onor del vero, non si può sottacere che alcune isolate sentenze della giurisprudenza di primo grado (non certamente condivisibili in quanto contrastanti anche con i principi costituzionali posti a fondamento del nostro ordinamento) hanno, invece, sposato la tesi della legittimità presuntiva delle risultanze fornite dagli studi di settore. In questo senso si segnalano le sentenze della C.T.P. di Sondrio, Sez. II, n. 76 del 25 luglio 2002, la C.T.P. di Udine,

Sez. II, n. 45 del 22 giugno 2005 (in "*Finanza & Fisco*" n. 37/2005, pag. 3214) e la sentenza n. 24 della Comm. trib. prov. di Bergamo del 26 febbraio 2008 (**vedi pag. 551**). Per questi giudici spetta al contribuente dimostrare con dati di fatto l'esistenza di una realtà reddituale diversa da quella prospettata dagli studi di settore poiché le risultanze offerte da questi parametri di determinazione dei ricavi presunti non costituirebbero una presunzione semplice, ma qualificata avente già in sé tutti i requisiti di gravità, precisione e concordanza. Meritevole di menzione è invece la sentenza n. 254 del 14 ottobre 2006 della Sez. IX della Comm. trib. prov. di Cagliari secondo la quale l'accertamento da studi di settore, confortato da una verifica dei conti bancari, può ritenersi legittimo se il contribuente non fornisce plausibile giustificazione dei versamenti effettuati sul suo conto corrente.

Conclusioni

Le presunzioni fornite dagli studi di settore sono e restano un semplice elemento indiziario la cui fondatezza va riscontrata *aliunde* e verificata indagando sulla realtà effettiva del soggetto passivo, individuando quegli ulteriori elementi che consentano di ritenere ragionevole una ricostruzione induttiva del volume d'affari che concordi "fondatamente" con l'applicativo. Tale ricostruzione deve fondarsi sulle gravi incongruenze, che costituiscono la condizione necessaria per legittimare la maggiore pretesa. Solo l'approfondimento, il riscontro e la verifica, possono costituire adeguato elemento di controllo dell'applicativo denominato GE.RI.CO, dotando così la relativa presunzione dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. L'accertamento fondato unicamente ed acriticamente sulla presunzione derivante dallo studio di settore è quindi illegittimo e dunque, questo metodo di catastizzazione del reddito va respinto in relazione ed in considerazione dei principi di rilevanza costituzionale posti a presidio dell'ordinamento. Si rileva inoltre la circostanza, che l'Amministrazione dovrebbe attentamente riflettere sulla portata dello strumento presuntivo, che se da un lato è stato ideato per l'ampliamento "indiscriminato" del gettito, dall'altra consente ad intere categorie di appiattirsi sui livelli del reddito determinati dallo strumento presuntivo, con buona pace del principio costituzionale di capacità contributiva.

Un possibile schema di “Capitolo” di un ricorso tributario

1. Illegittimità dell’avviso di accertamento per carenza di motivazione posto che lo stesso ha recisamente ignorato le lamentele (in termini motivazionali/probatori) presentate dal contribuente oggi ricorrente nelle memorie scritte relative al contraddittorio da studi di settore.

Preliminarmente giova segnalare che in fase ancora amministrativa (nel contraddittorio c.d. da studi di settore) il contribuente, oggi ricorrente, ha motivato e provato circa l’illegittimità dell’operato dell’Ufficio (illegittimità tanto nella procedura, quanto nel merito) e puntualmente si prodigò a richiedere:

in primis: l’archiviazione della “verifica” riferita al periodo d’imposta in oggetto;

secondariamente: di operare una importante riduzione del *quantum* indicato, rideterminando i presunti, ma non condivisi, maggiori ricavi.

L’A.E., però, non ha fornito alcuna motivazione/replica alle puntuali e precise richieste del contribuente e ciò in spregio ai principi del contraddittorio di cui all’art. 12, co 7 della L. 212/2000; del predicato di cui alla Circolare n. 65/2001 (in “*Finanza & Fisco*” n. 26/2001, pag. 3538), di quanto stabilito dalla giurisprudenza in tema di contraddittorio da studi di settore e vieppiù in violazione dei principi di buona fede e reciproco affidamento del contribuente.

Sulla base di quanto descritto, non pare possibile non doversi dichiarare la nullità dell’atto impugnato per piena ed insanabile violazione anche della motivazione dello stesso.

È appena il caso di ricordare che la giurisprudenza condanna, giustamente ci sia consentito, detto comportamento. Infatti, la C.T.P. di Bologna, Sez. XII, n. 77/2008 (riportata in massima a pag. 541, e integralmente in “*Finanza & Fisco*” n. 46/2008, pag. 4130) ha statuito quanto segue: “il sottodimensionamento di ricavi o corrispettivi è solo un indizio di evasione, ma non è, evidentemente, l’evasione ... e nel caso in cui il contribuente, invitato, compaia e adduca ragioni per giustificare lo scostamento dal livello di congruità, queste ragioni devono formare oggetto di scrutinio da parte dell’Ufficio; l’Ufficio è quindi tenuto a spiegare puntualmente, nel-

l’avviso di accertamento, i motivi in base ai quali non condivide le giustificazioni, fornite dal contribuente. Se infatti l’Ufficio potesse liquidare le ragioni addotte dal contribuente senza dover spiegare i motivi del proprio dissenso, il contraddittorio con il contribuente sarebbe solo un vuoto formalismo; il che - ovviamente - non è né pensabile né accettabile ... quindi, un avviso di accertamento che non prenda posizione sulle ragioni addotte dal contribuente, ma si, limiti a richiamare lo studio di settore, è nullo per difetto di motivazione.”. Di più, la prima sezione della Commissione Tributaria di Pesaro con la sentenza n. 283/01/07 del 24/11/2007 (vedi pag. 548), ha fatto proprie le doglianze della ricorrente che lamentava la mancata replica alle argomentazioni fornite in sede di contraddittorio. L’assunto in parola è stato conclamato dalla Suprema Corte, secondo la quale “quando, come nel caso esaminato, il quadro considerato dal giudice risulti corredato solo dagli indizi offerti dai parametri astratti, e questo sia stato contestato e sminuito (come nel caso di specie, n.d.A.), proprio in ragione dell’allegazione e della prova (non specificamente contestata dall’Agenzia) di ulteriori circostanze e di variabili (di età, di professione, di economia locale più arretrata rispetto a quella nazionale, di tempo, eccetera), a fronte delle quali nessuna contestazione specifica sia stata formulata dall’Agenzia, il peso probatorio degli elementi astratti viene a scemare e a rivelarsi inidoneo all’accertamento operato solo in via sintetica” (Cass., Sez. trib., n. 6758 del 21 marzo 2007 — riportata in massima a pag. 539, e integralmente in “*Finanza & Fisco*” n. 12/2007, pag. 899). Tra l’altro, già precedentemente la Corte di legittimità aveva avuto modo di stabilire che gli studi di settore “in linea di massima forniscono una indicazione, che già la stessa Amministrazione può superare utilizzando altri elementi, che evidentemente costituiscono dei limiti per lo strumento presuntivo nella situazione concreta. Il che significa, appunto, esclusione di ogni automatismo dei coefficienti e necessità di valutare sempre la situazione effettiva del contribuente” (Cass., Sez. trib., n. 19163 del 15 dicembre 2003 — riportata in massima a pag. 537).

Non solo, è la stessa Agenzia delle Entrate, su un tema differente ma certamente collegabile quanto a sostanza a dare ragione alle tesi del ricorrente.

Infatti, la Circolare n. 65/2001 (in *“Finanza & Fisco”* n. 26/2001, pag. 3541) recita quanto segue: “... l’Ufficio ... a fronte dell’esito negativo del contraddittorio deve attivarsi per notificare senza ritardo il relativo avviso di accertamento; quest’ultimo dovrà comunque tener conto degli eventuali chiarimenti o prove documentali forniti dal contribuente nel corso del contraddittorio precedentemente svolto” (2). Pertanto, nel caso in cui l’avviso di accertamento notificato dopo la consegna delle memorie da contraddittorio non contenga gli elementi necessari a smentire le tesi del contribuente/ricorrente e non motivi sufficientemente la pretesa tributaria, l’atto deve (come nel caso di specie) definirsi viziato da carenza di motivazione e quindi dichiararsi la nullità dello stesso. Di più, sempre su un tema parzialmente differente ma collegabile quanto a sostanza, giova segnalare che la C.T.P. di Ragusa n. 426 del 25/01/2002 (riportata in massima a pag. 539) (3) ha specificato quanto segue: “Altra violazione, non meno grave delle precedenti, deriva dal fatto che l’ufficio ha recisamente ignorato le osservazioni fatte dal contribuente nella fase interlocutoria per giustificare i minori compensi percepiti. Tali osservazioni sono state

rigettate *de plano*, senza premurarsi di accertarne la fondatezza, in spregio alle disposizioni dell’ultimo comma dell’art. 12 dello Statuto (ciò deve valere evidentemente anche nel caso di specie dove non si è data replica alcuna alle puntuali, motivate e provate memorie difensive del ricorrente n.d.A.) che sollecita e privilegia la fase del contraddittorio col contribuente finalizzata all’autotutela anticipata. L’atto, pertanto, deve essere annullato in via preliminare per assoluto difetto di motivazione e per violazione di legge”.

Conclusione:

Per le motivazioni espresse sembra doveroso doversi dichiarare la nullità dell’avviso di accertamento in oggetto e ciò per le seguenti motivazioni:

- per violazione di quanto imposto dalla stessa Circolare n. 65/2001 in tema di contraddittorio;
- per violazione dell’art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente;
- per violazione di quanto imposto dalla Giurisprudenza specificata;
- per carenza di motivazione dell’avviso di accertamento e per violazione di norma di legge (art. 42 del D.P.R. 600/1973).

Nota (2) — In questo senso: A. BULLO-F. DOMINICI, *Dal P.V.C. all’avviso di accertamento: brevi note sul processo di formazione dell’atto impositivo*, (in *“Finanza & Fisco”*, n. 34/2008, pag. 3010).

Nota (3) — In questo senso: Corte di Cassazione n. 4624 del 22/02/2008 (riportata in massima a pag. 539, e integralmente in *“Finanza & Fisco”* n. 34/2008, pag. 3018).

**NELLE PAGINE SEGUENTI SI RIPORTANO LE MASSIME
RICHIAMATE DALL’AUTORE**



LE MASSIME^(*) RICHIAMATE DALL'AUTORE

CAS - Sez. I - Sentenza n. 11473 del 20/11/1993
Presidente: Bologna I., Relatore: Ruggiero A.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Redditi di impresa - Passività e costi inferiori a quelli risultanti dalle registrazioni contabili - Esposizione nella dichiarazione - Conseguenze - Accertamento analitico - Induttivo - Ammissibilità - Presunzione di maggiori ricavi - Inammissibilità - Art. 39, DPR 29/09/1973, n. 600

In materia di accertamento dei redditi di impresa, il fatto che il contribuente abbia esposto in dichiarazione passività e costi inferiori a quelli effettivi risultanti dalle registrazioni contabili, che vale a giustificare sul piano formale il ricorso dell'ufficio all'accertamento analitico - induttivo di cui all'art. 39, primo comma, lett. d) del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, non può di per sé comportare la presunzione che anche i ricavi dichiarati siano inferiori a quelli effettivi; né a tal fine può soccorrere il mero riferimento alla normale media di incidenza dei costi sui ricavi nel settore in cui opera il contribuente, poiché si tratta di elemento che, proprio per la sua natura di media, può assumere significato nel singolo caso solo se sorretto da concreti elementi di fatto riferiti a quella fattispecie, non escludendo esso, ma anzi postulando che a formare la media concorrono imprese con redditività inferiore o addirittura in pareggio o in perdita.

CAS - Sez. I - Sentenza n. 9265 del 02/09/1995
Presidente: Corda, Relatore: Rovelli

IRPEF - Redditi di impresa - Criteri di valutazione - Rettifica - Prova della omessa contabilizzazione di specifici elementi di reddito - Ricorso alla difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella media del settore - Illegittimità - Art. 39, del DPR 29/09/1973, n. 600 - Art. 2729 c.c.

In materia di accertamento delle imposte sui redditi, l'Ufficio che procede alla rettifica del reddito di impresa ai sensi del primo comma, lett. d), dell'art. 39 del D.P.R. 29/09/1973 n. 600, - il quale consente la rettifica con metodo analitico, dimostrando, anche per presunzioni, purché munite dei requisiti di cui all'art. 2729 c.c., l'inesattezza o l'incompletezza di una o più parti contabili - non può fornire la prova della omessa contabilizzazione di specifici elementi di reddito e, quindi, dell'esistenza di attività non dichiarate in base all'unico dato della difformità della percentuale di ricarico, applicata dal contribuente sul costo del «venduto», dalla percentuale di ricarico mediamente riscontrata nel settore di appartenenza. Infatti, le medie di settore non costituiscono un «fatto noto», storicamente provato, dal quale argomentare, con giudizio critico, quello ignoto da provare, e che, peraltro, da solo, è insufficiente a dare fondamento alla prova presuntiva, ma il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, che fissa una regola di esperienza, in base alla quale poter ritenere statisticamente meno frequenti i casi che si allontanano dai valori medi rispetto a quelli che ad essi si avvicinano.

Vedi Cass. 10850/94, 1628/95

CAS - Sez. I - Sentenza n. 8535 del 27/08/1998
Presidente: Rocchi A., Relatore: Ferro V.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Poteri degli uffici delle imposte - Accertamento ex art. 39, primo comma del DPR n. 600 del 1979 - Criteri - Riferimento a medie di settore - Idoneità - Esclusione - Art. 39, del DPR 29/09/1973, n. 600

In presenza di una contabilità regolarmente tenuta, l'accertamento di maggiori ricavi dell'impresa non può essere affidato alla considerazione di valori medi statisticamente riferiti al settore di appartenenza dell'ope-

(*) Salvo diversa indicazione Massime elaborate dal Massimario della Corte di Cassazione.

ratore economico, esperimenti - come tali - risultati valutativi che, a differenza di quelli emergenti da medie elaborate con riferimento interno alla dinamica dell'impresa considerata, solo in via ipotetica possono ritenersi rispondenti alla situazione del singolo contribuente, e quindi non possono valere a configurare, ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973, una presunzione grave e precisa.

Vedi Cass. 9265/95, 8089/96

CAS - Sez. V - Sentenza n. 14626 del 10/11/2000

Presidente: Carbone V., Relatore: Papa E.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Avviso di accertamento - Contenuto - Indicazioni a pena di nullità - Principio di precisione e chiarezza - Funzione di tutela del contribuente - Portata - Art. 42, del DPR 29/09/1973, n. 600

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Avviso di accertamento - Contenuto - Sottoscrizione - Da parte non del capo titolare dell'ufficio ma di un funzionario appartenente alla nona qualifica funzionale - Delega - Necessità - Limiti - Sostituzione e reggenza ex art. 20 DPR n. 266 del 1987 - Prova - Onere dell'Amministrazione finanziaria - Art. 42, del DPR 29/09/1973, n. 600 - Art. 20, comma 1, lettere a) e b), del DPR 08/05/1987, n. 266

L'avviso di accertamento deve contenere, a pena di nullità, in base all'art. 42 del D.P.R. 29/09/1973 n. 600, commi secondo e terzo, l'indicazione dell'imponibile accertato, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta. Il principio di precisione e chiarezza delle "indicazioni", su cui il precetto si fonda, svolge un funzione di tutela del diritto del contribuente, il quale deve essere posto in grado di verificare, agevolmente ed immediatamente, attraverso una semplice operazione contabile, l'esattezza del calcolo dell'imposta dovuta, senza ricorrere a complesse cognizioni tecnico-giuridiche, in particolare nel caso di imposta ad aliquote progressive.

Vedi Cass. 777/93, 7188/94, 9905/94, 1809/99

L'avviso di accertamento è nullo, ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. 29/09/1973 n. 600, se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Se la sottoscrizione non è quella

del capo dell'ufficio titolare ma di un funzionario, quale il direttore tributario, di nona qualifica funzionale, incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio. Fermi, infatti, i casi di sostituzione e reggenza di cui all'art. 20, comma primo, lett. a) e b) del D.P.R. 08/05/1987 n. 266, è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere: il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio.

Vedi Cass. 6836/94

CAS - Sez. V - Sentenza n. 15266 del 27/11/2000

Presidente: Cantillo M., Relatore: Accinni G.

ACCERTAMENTI E CONTROLLI - Rettifica delle dichiarazioni - Accertamento induttivo - Presupposti - Ammissibilità anche nel caso di scritture contabili formalmente corrette - Condizioni - Limiti - Art. 39, del DPR 29/09/1973, n. 600

In tema di accertamento delle imposte, l'art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973 fa salva la possibilità di desumere l'esistenza di attività non dichiarate, facendo ricorso a presunzioni semplici, assistite dalla connotazione civilistica di cui agli artt. 2727 - 2729 cod. civ. Ne consegue l'ammissibilità dell'accertamento induttivo del reddito, pur in presenza di scritture contabili formalmente corrette, qualora la contabilità possa essere considerata complessivamente ed essenzialmente inattendibile, in quanto confliggente con regole fondamentali di ragionevolezza. (Nella specie, la inattendibilità delle scritture contabili di una impresa di copisteria era stata dedotta, con motivazione ritenuta congrua dalla S.C., dal consumo di carta sensibile.)

Vedi Cass. 7931/96

CAS - Sez. V - Sentenza n. 15310 del 29/11/2000

Presidente: Cantillo M., Relatore: Graziadei G.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Poteri degli uffici delle imposte - Accertamento ex art. 39, primo comma, DPR n. 600 del 1973 - Criteri - Riferimento alla difformità

della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella media del settore - Idoneità - Esclusione - Presenza di altri elementi, anche se indiziari - Necessità - Art. 2729 c.c. - Art. 39 del DPR 29/09/1973, n. 600

In presenza di una contabilità regolarmente tenuta, l'accertamento dei maggiori ricavi dell'impresa non può essere affidato alla considerazione della difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, difformità che, ove non raggiunga livelli di abnormità ed irragionevolezza tale da privare detta contabilità di ogni attendibilità, rimane sul piano dell'indizio, ove si consideri che gli indici elaborati per un determinato settore merceologico, pur basati su rigorosi criteri statistici, non integrano un fatto noto e certo, e non possono, pertanto, da soli, senza il conforto di altri elementi, sia pure parimenti indiziari, configurare una prova per presunzioni.

Conf. Cass. 9265/95, 8535/98, 64990/00

CAS - Sez. V - Sentenza n. 1821 del 09/02/2001

Presidente: Carbone V., Relatore: Merone A.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Poteri degli uffici delle imposte - Comportamenti antieconomici del contribuente non sorretti da giustificazione - Accertamento presuntivo - Legittimità - Annullamento - Motivazione del giudice di merito - Caratteri - Fattispecie

IMPOSTE SUI REDDITI - Redditi di impresa - Determinazione del reddito - Comportamenti antieconomici del contribuente non sorretti da giustificazione - Accertamento presuntivo - Legittimità - Annullamento - Motivazione del giudice di merito - Caratteri - Fattispecie - Art. 39, comma 1, lett. d), del DPR 29/09/1973, n. 600

In tema di imposte sui redditi, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, è legittimo l'accertamento ai sensi dell'articolo 39, comma primo lett. d) del D.P.R. n. 600 del 1973; ad un tale riguardo il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di pos-

sibili violazioni di disposizioni tributarie (sulla base di tale principio, la S.C. ha annullato con rinvio la sentenza della Commissione tributaria che aveva escluso la sussistenza di un'alterazione di bolle di accompagnamento, e annullato l'accertamento presuntivo, sulla base dell'aspetto esteriore delle bolle medesime e non ritenendo sintomatica di falsificazione l'effettuazione di più trasporti a distanza di pochissimi giorni in ragione della breve distanza tra la sede dell'acquirente e quella della venditrice).

Vedi Cass. 7931/96, 4555/98, 1378/00

CAS - Sez. V - Sentenza n. 8835 del 28/06/2001

Presidente: Olla G., Relatore: Oddo M.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Rettifica delle dichiarazioni - Rettifica di singoli elementi della dichiarazione - Sulla base di dati forniti dal contribuente - Accertamento analitico - Sussistenza - Art. 39, comma 1, del DPR 29/09/1973, n. 600

Nel caso in cui l'amministrazione finanziaria corregga singoli elementi della dichiarazione dei redditi d'impresa sulla base di dati forniti dallo stesso contribuente, ricorre la fattispecie dell'accertamento analitico dell'art. 39, primo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, che non cessa di essere tale per il fatto che, muovendo da specifici elementi quantitativamente certi (quali, nella specie, il costo del prodotto venduto ed i prezzi di vendita verificati), con il medesimo pervenga ad altri dati, quali i ricavi, attraverso il ricorso a parametri induttivi. In tale ipotesi, infatti, la rettifica investe singole poste della contabilità dell'impresa e non globalmente la stessa in ragione di irregolarità di tale rilievo da farla ritenere inattendibile nel suo complesso.

Vedi Cass. 1382/92

CAS - Sez. V - Sentenza n. 19163 del 15/12/2003

Presidente: Papa E., Relatore: Falcone G.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Rettifica delle dichiarazioni - Metodo induttivo - Coefficienti presuntivi adottati ai sensi degli artt. 11 e 12 del DL n. 69 del 1989 - Flessibilità - Fondamento - Capacità

contributiva - Prova contraria - Ammissibilità - Onere del contribuente - Presunzioni - Utilizzabilità - Artt. 11 e 12, del DL 02/03/1989, n. 69, conv., con mod., dalla L 27/04/1989, n. 154 - Art. 53 Cost.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo alla procedura di determinazione induttiva dell'ammontare dei ricavi e dei compensi sulla base di coefficienti presuntivi, disciplinata dagli artt. 11 e 12 del D.L. 2/03/1989, n. 69 (convertito, con modificazioni, nella legge n. 154 del 1989), il principio della flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento nell'art. 53 Costituzione, non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere dalla capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica. Ne consegue che, anche in ipotesi di legittima utilizzazione dei coefficienti presuntivi da parte dell'amministrazione, è sempre ammessa a carico del contribuente la prova della inapplicabilità dei parametri al caso concreto; tale prova può essere costituita, in assenza di indicazioni normative specifiche contrarie, anche da presunzioni che il giudice nel suo prudente apprezzamento può configurare e valutare.

Vedi Cass. 11300/2000, 8665/2002

CAS - Sez. V - Sentenza n. 9135 del 03/05/2005

Presidente: Saccucci B., Relatore: Cicala M.

ICI (Imposta comunale sugli immobili) - Base imponibile - Aree fabbricabili - Regolamento comunale ex art. 59, comma primo, lettera g), D.Lgs. n. 446 del 1997 - Determinazione periodica e per zone omogenee dei valori venali - Natura - Analogia di funzioni con i redditemetri e gli studi di settore - Applicabilità a periodi anteriori alla loro emanazione - Artt. 52 e 59, del D.Lgs. 15/12/1997, n. 446 - Artt. 62-bis e 62-sexies, del DL 30/08/1993, n. 331, conv. con mod., dalla L 29/10/1993, n. 427 - DL 02/03/1989, n. 69, conv., con mod., dalla L 27/04/1989, n. 154

In tema di imposta comunale sugli immobili, le norme del regolamento previsto dall'art. 59, comma primo, del D.Lgs. 15/12/1997, n. 446, adottato a norma del precedente art. 52, con il quale i comuni possono, tra l'altro, «determinare periodicamente e per zone omogenee valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del comune» (lettera g)), possono essere legittimamente utilizzate dal giudice al fine di acquisire elementi di giudizio

anche in relazione a periodi anteriori quelli di emanazione del regolamento stesso, senza che ciò comporti alcuna applicazione retroattiva di norme, ma solo l'applicazione di un ragionamento presuntivo. Tali regolamenti non hanno infatti natura propriamente imperativa, ma svolgono funzione analoga a quella dei cosiddetti studi di settore, previsti dagli artt. 62-bis e 62-sexies del D.L. 30/08/1993, n. 331, convertito in legge 29/10/1993, n. 427, costituenti una diretta derivazione dei "redditemetri" o "coefficienti di reddito e di ricavi" previsti dal D.L. 02/03/1989, n. 69, convertito in legge 27/04/1989, n. 154, ed atteggiandosi come mera fonte di presunzioni "hominis", vale a dire supporti razionali offerti dall'amministrazione al giudice, paragonabili ai bollettini di quotazioni di mercato o ai notiziari Istat, nei quali è possibile reperire dati medi presuntivamente esatti.

Vedi Cass. 6012/2003

CAS - Sez. V - Sentenza n. 2411 del 03/02/2006

Presidente: Paolini G., Relatore: Botta R.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Rettifica delle dichiarazioni - Procedimento induttivo - Coefficienti presuntivi adottati ai sensi degli artt. 11 e 12 del DL n. 69 del 1989 - Applicazione - Esaustività ed automatismo - Esclusione - Flessibilità - Elementi propri del contribuente - Utilizzabilità - Fondamento - Principio della capacità contributiva - Artt. 11 e 12, del DL 02/03/1989, n. 69, conv., con mod., dalla L 27/04/1989, n. 154 - Art. 53 Cost.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la procedura di determinazione induttiva dell'ammontare dei ricavi e dei compensi sulla base di coefficienti presuntivi o "di altri elementi specificamente relativi al singolo contribuente", disciplinata dagli artt. 11 e 12 del D.L. 02/03/1989, n. 69 (convertito, con modificazioni, nella legge 27/04/1989, n. 154), consente all'Ufficio, ove occorra, di integrare o addirittura sostituire i detti coefficienti con elementi particolari, propri del contribuente sottoposto a verifica, con esclusione, quindi, di ogni automatismo dei coefficienti. Il principio della flessibilità degli strumenti presuntivi trova infatti origine e fondamento nell'art. 53 Cost., non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere dalla capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica.

Vedi Cass. 19163/2003

CAS - Sez. V - Sentenza n. 6758 del 21/03/2007
Presidente: Paolini G., Relatore: Genovese F.A.

ACCERTAMENTO - IMPOSTE SUI REDDITI - IVA (Imposta sul valore aggiunto) - Parametri per la determinazione presuntiva dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari - Art. 3, commi da 181 a 189, L. 28/12/1995, n. 549 - DPCM 29/01/1996 - DPCM 27/03/1997 - Natura indiziaria - I parametri da soli non bastano a fondare una prova presuntiva ex art. 39, comma 1, lett. d), del DPR 29/09/1973, n. 600 e art. 2729 c.c. - Analisi delle peculiari condizioni in cui il contribuente opera - Necessità - Elementi contrari offerti dal contribuente - Età, professione, economia locale "arretrata" rispetto a quella nazionale e tempo dedicato all'attività - Valutazione del giudice di merito - Se logica, ragionevole e non contraddittoria insindacabile in sede di legittimità

Il peso probatorio degli elementi astratti offerti dai parametri, viene a scemare e può rivelarsi inidoneo per fondare un accertamento in base ai parametri in presenza di ulteriori circostanze e di variabili dedotte dal contribuente (età, professione, economia locale più arretrata rispetto a quella nazionale, tempo dedicato all'attività, ecc.), a fronte delle quali nessuna contestazione specifica sia stata formulata dall'Agenzia delle Entrate. Spetta al giudice di merito valutare ed eventualmente reputare, gli elementi contrari offerti dal contribuente, idonei a contrastare i criteri astratti e generali dei parametri. Il contenuto della sentenza è insindacabile in sede di legittimità se logico, non contraddittorio e motivato. (Massima non ufficiale)

CAS - Sez. V - Sentenza n. 4624 del 22/02/2008
Presidente: Saccucci B., Relatore: Cicala M.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Accertamento effettuato mediante il cosiddetto "redditometro" - Previa richiesta di chiarimenti al contribuente - Conseguenze - Deduzioni inviate dal contribuente - Onere di adeguata motivazione dell'avviso di accertamento - Inadempimento - Nullità - Sussistenza - Art. 12, del DL 02/03/1989, n. 69, conv., con mod., dalla L. 27/04/1989, n. 154 - Art. 7, della L. 30/12/1991, n. 413 - DPCM 23/12/1992

La determinazione del reddito effettuata sulla base del-

l'applicazione del cosiddetto "redditometro" (nel caso di specie, D.P.C.M. 23 dicembre 1992) impone, ai sensi dell'art. 12, comma primo, del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154, come modificato dall'art. 7 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, di richiedere, a pena di nullità, al contribuente chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni sulle ragioni che avevano giustificato un reddito dichiarato, inferiore a quanto emergente dal reddiometro. Qualora il contribuente, ottemperando all'invito, provveda a trasmettere all'Ufficio le proprie deduzioni, la motivazione dell'eventuale avviso di accertamento deve contenere un'adeguata replica tale da superare le deduzioni della parte. In mancanza, l'atto impositivo dovrà essere considerato nullo per difetto di motivazione

Vedi Cass. 11300/2000, 4387/2002

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

CTP di Verbania - Sez. I - Sentenza n. 82 del 25/10/2001

ACCERTAMENTO - Motivazione - Mero richiamo ai parametri ex DPCM 29 gennaio 1996 - Illegittimità

È illegittimo l'accertamento motivato con mero richiamo ai parametri previsti dal D.P.C.M. 29 gennaio 1996. (Massima redatta dal Servizio di Documentazione Tributaria - Coordinamento legislativo Finanze)

C.T.P. di Ragusa, Sez. II, Sentenza n. 426 del 25/01/2002

IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche) - Avviso di accertamento per maggior ricavi - Accertamento induttivo basato sui parametri di cui all'art. 3 della legge n. 549/1995 - Presunto scostamento tra reddito percepito e reddito dichiarato - Omissione da parte dell'ufficio dell'indicazione dei presupposti di fatto e dell'iter logico seguito - Difetto di motivazione - Sussiste - Ignoranza da parte dell'ufficio delle osservazioni formulate dal contribuente - Violazione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente - Illegittimità dell'avviso di accertamento - Infondatezza nel merito dello stesso

Avendo l'ufficio omissivo di indicare i presupposti di fatto e il ragionamento logico adottato per giungere alle sue conclusioni, bisogna affermare che l'avviso

di accertamento emesso è affetto dal vizio di legittimità del difetto di motivazione. L'atto emesso è altresì viziato da violazione di legge, dato che l'ufficio, in spregio a quanto disposto dall'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000), ha completamente ignorato le osservazioni prodotte dall'interessato nella fase interlocutoria per giustificare i minori compensi percepiti (osservazioni che sono peraltro fondate nel merito e sono tali da assurgere a dignità di prova contraria, adeguata ad inficiare le risultanze dei parametri). (*Massima redatta dal Servizio di Documentazione Tributaria - Coordinamento legislativo Finanze*)

*CTP di Macerata - Sez. III - Sentenza n. 63 del 30/12/2003
Presidente: De Sanctis E., Relatore: De Sanctis E.*

ACCERTAMENTO - IMPOSTE SUI REDDITI - IVA (Imposta sul valore aggiunto) - STUDI DI SETTORE - Art. 62-bis del DL 30/08/1993, n. 331, conv. in L 29/10/1993, n. 427 - Art. 10 della L 08/05/1998, n. 146 - Art. 39, comma 1, lett. d), del DPR n. 29/09/1973, n. 600 - Accertamento basato sulle risultanze degli studi di settore - Motivazione - L'ufficio deve motivare l'accertamento in relazione alla adattabilità e congruità delle risultanze degli studi di settore con riferimento alla specifica situazione del contribuente - Le presunzioni scaturenti dall'applicazione degli studi non esonerano l'Ufficio dall'obbligo di specificare gli elementi, almeno prevalenti, di incoerenza o incongruenza rilevati - Carenza di motivazione dell'accertamento sussiste in caso di utilizzo di formule stereotipate

È illegittimo per difetto di motivazione l'avviso di accertamento che si limiti a richiamare gli studi di settore senza individuare gli elementi specifici che hanno portato al calcolo dei ricavi ascritti al contribuente. Pertanto è nullo l'avviso di accertamento motivati con formule *standard* del tipo "nel suo caso, l'applicazione dello studio ... determina ricavi maggiori di quelli dichiarati".

(*Massima non ufficiale*)

*CTP di Milano - Sez. VIII - Sentenza n. 60 del 18/04/2005
Presidente: Piscitello M., Relatore: Piscitello M.*

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 - La differenza tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore di lieve entità non configura l'esistenza di gravi incongruenze ex art. 62-sexies, comma 3, DL 331/1993

Per la sussistenza di *gravi incongruenze* l'importo dei ricavi non dichiarati rispetto sia a quelli dichiarati sia a quelli determinabili in via presuntiva, non dovrebbe essere inferiore al 25/30 per cento. (Nel caso di specie l'assenza nella motivazione dell'accertamento della dimostrazione dell'esistenza di *gravi incongruenze* ha comportato l'annullamento dell'accertamento). (*Massima non ufficiale*)

*CTP di Macerata - Sez. III - Sentenza n. 36 del 17/05/2005
Presidente: De Sanctis E., Relatore: Felici R.*

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 - Settore di attività del contribuente in riconosciuto stato di crisi - Conseguenze per la configurazione dell'esistenza di gravi incongruenze ex art. 62-sexies, comma 3, DL 331/1993 - L'Ufficio deve produrre elementi di sicura affidabilità logica che possono far desumere l'infedeltà della dichiarazione del contribuente

Per i settori in stato di crisi per la configurazione dell'esistenza di *gravi incongruenze ex art. 62-sexies*, comma 3, D.L. 331/1993 fondanti gli accertamenti basati sugli studi di settore l'Ufficio deve produrre elementi di sicura affidabilità logica che possono far desumere l'infedeltà della dichiarazione del contribuente. (*Massima non ufficiale*)

C.T.P. di Bari - Sez. VII - Sentenza n. 228 del 26/01/2007

ACCERTAMENTO - Accertamento in rettifica - Presunzione di maggiori ricavi - Accertamenti presuntivi derivanti dall'applicazione degli studi di settore - Valore di indizi - Requisiti di gravità, precisione e concordanza - Non sussistono

Accertamento - Accertamento in rettifica - Presunzione di maggiori ricavi - Avviso di accertamento - Riferimento nella motivazione al prospetto di dati contabili ed extracontabili - Mancata allegazione del prospetto - Illegittimità dell'avviso

In materia di accertamento delle imposte, si deve rilevare che gli accertamenti presuntivi derivanti dall'applicazione degli studi di settore sono da ritenersi presunzioni semplici, sicché i risultati matematico-statistici valgono solo come indizi e, di conseguenza, è necessario il concorso di altri elementi perché l'accertamento sia legittimo, non potendo ritenersi che le presunzioni da studi abbiano di per sé i requisiti di gravità, precisione e concordanza, occorrendo il puntuale adattamento dello studio alle specifiche caratteristiche dell'attività svolta dal contribuente. *(Massima redatta dal Servizio di Documentazione Tributaria - Coordinamento legislativo Finanze)*

In materia di accertamento delle imposte, qualora un ufficio finanziario emetta un avviso di accertamento in rettifica, facendo riferimento nella motivazione al prospetto di dati contabili ed extracontabili utilizzati per la determinazione dei maggiori ricavi presunti nonché ai risultati matematico-statistici derivanti dalla cennata utilizzazione, senza però allegare il detto prospetto all'atto impositivo, l'avviso in questione va annullato per violazione dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212. *(Massima redatta dal Servizio di Documentazione Tributaria - Coordinamento legislativo Finanze)*

*CTP di Bologna - Sez. XII - Sentenza n. 77 del 21/04/2008
Presidente: Martinelli A., Relatore: Martinelli A.*

ACCERTAMENTO - STUDI DI SETTORE - IMPOSTE SUI REDDITI - IVA (Imposta sul valore aggiunto) - IRAP - Accertamento basato sulle risultanze degli studi di settore - Contenuto - Motivazione - Riferimento alle peculiari condizioni in cui il contribuente opera - Necessità - Elementi contrari offerti dal contribuente in sede di contraddittorio - Rilevanza - Difetto di motivazione dell'avviso di accertamento che non tiene conto degli elementi prodotti in sede di contraddittorio dal contribuente - Sussistenza - La motivazione deve spiegare le ragioni che hanno indotto a ritenere infondate, in tutto o in parte, le argomentazioni contrarie - 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 - Artt. 39, comma 1, lett. d), e 42 del DPR 29/09/1973, n. 600 - Art. 2729 c.c.

In tema di motivazione degli atti di accertamento basati sugli studi di settore nel caso in cui il contribuente, invitato, compaia e adduca in sede di contraddittorio ragioni per giustificare lo scostamento dal livello di congruità, queste ragioni devono formare oggetto di scrutinio da parte dell'Ufficio; l'Ufficio è quindi tenuto a spiegare puntualmente, nell'avviso di accertamento, i motivi in base ai quali non condivide le giustificazioni, fornite dal contribuente. In questo ordine di idee, quindi, un avviso di accertamento che non prenda posizione sulle ragioni addotte dal contribuente, ma si, limiti a richiamare lo studio di settore, è nullo per difetto di motivazione. Naturalmente, la nullità deve essere eccepita tempestivamente, e cioè nel ricorso introduttivo del giudizio (art. 61, comma 2, D.P.R. 600/73). *(Massima non ufficiale)*

Conf.: C.T.P. di Vercelli, Sez. I, Sent. n. 10 del 14/02/2005 (in "Finanza & Fisco" n. 39/2006, pag. 3404), C.T.P. di Vercelli, Sez. III, Sent. n. 44 del 25/05/2006 (in "Finanza & Fisco" n. 28/2006, pag. 2343), C.T.P. di Taranto, Sez. II, Sent. n. 505 del 17/01/2007