

---

## Il contraddittorio è il punto di forza degli studi di settore

---

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 13 Luglio 2010

analisi dell'evoluzione, guidata dalla recente giurisprudenza, degli accertamenti in base agli studi di settore

Recenti sentenze di merito e di legittimità affermano in pratica che la validità dello studio di settore utilizzato è legato al corretto utilizzo del contraddittorio.

E questa è una posizione sostanzialmente conforme in seno alla giurisprudenza.

I giudici valutano la posizione del contribuente alla luce della sua capacità contributiva.

La determinazione della capacità contributiva deve avvenire in contraddittorio e l'ufficio ha l'obbligo di prendere in considerazione le osservazioni di parte avversa, senza limitarsi a *scontare* in maniera fissa ( 10%, 20%,30%), senza magari nessuna giustificazione.

Come affermato dalla più autorevole dottrina(1), la funzione del contraddittorio “è *fondamentale, giacché postula che, in quella sede, il contribuente indichi le ragioni che, a suo avviso, non consentono di ritenere applicabile lo studio di settore invocato dall’Agenzia, ovvero le ragioni che giustificano l’anzidetto scostamento. In sede di contraddittorio, quindi, compete al contribuente, che intenda evitare l’emanazione di un avviso di rettifica, l’onere di indicare, anche se non di dimostrare, l’esistenza di circostanze che tolgano rilevanza induttiva al risultato desumibile dallo studio sia per quanto concerne la sua applicabilità alla fattispecie, sia per quanto riguarda quelle (le più varie) che possano spiegare lo scostamento (dagli impedimenti allo svolgimento dell’attività derivanti da fatti personali, alle caratteristiche organizzative dell’attività, alle eventuali crisi del settore nel quale il contribuente opera)”*.

Tale modo di operare permette di portare a conoscenza del funzionario una serie di fatti ed elementi che l'ufficio “*ha l’obbligo di prendere in considerazione e verificare, cosicché non può*

*notificare avviso di rettifica se non corredandone la motivazione con il disconoscimento o la confutazione dell'esistenza dei fatti adottati in sede di contraddittorio amministrativo, fatti indicati anche, in via esemplificativa, ma, ovviamente, senza pretesa di completezza, nelle circolari dell'Agenzia”(2).*

*Osserva ancora la dottrina citata che “in caso di mancata partecipazione al contraddittorio, l'Agenzia può, invece, legittimamente emanare l'avviso di rettifica, salva, per il contribuente, la possibilità di proporre le proprie eccezioni in sede processuale, ma, in questa ipotesi, con inversione, a mio avviso, dell'onere della prova. L'avviso di rettifica, infatti, non si può in tal caso ritenere viziato da nullità per difetto di motivazione ed i fatti dedotti dal contribuente si atteggianno come impeditivi rispetto alla pretesa tributaria, cosicché l'onere di provarli non può che competergli, in quanto, rinunciando a dedurli nella fase amministrativa, egli ha dispensato l'Agenzia dall'obbligo di prenderli preventivamente in considerazione. È, quindi, particolarmente importante avvalersi in modo corretto del contraddittorio, nel quale il contribuente non può limitarsi, come mi è capitato di vedere talvolta, a lamentare la gravosità della determinazione del ricavo attuata in base allo studio, ma deve indicare le ragioni per le quali lo studio medesimo non può essere riferito alla sua attività ovvero le ragioni, per così dire patologiche, in forza delle quali l'attività medesima si pone al di fuori di quella normalità che il risultato dello studio presuppone”.(3).*

*La migliore dottrina aveva già avuto modo di affermare che “l'Amministrazione finanziaria – alla luce anche delle importanti indicazioni offerte con la circolare n. 5/2008 - assume quindi su di se un obbligo di motivazione preventiva (da offrire, appunto, in occasione del contraddittorio) che dia contezza delle valutazioni effettuate e delle determinazioni assunte per abbandonare, ridurre o confermare la pretesa impositiva”(4).*

A nostro sommo parere l'interpretazione fornita dalla dottrina sopra citate ci sembra che abbia colto – con grande lucidità e sapienza – lo spirito della circolare n. 5/2008 delle Entrate: il valore del contraddittorio.

*E pertanto, noi ci sentiamo di aderire al pensiero(5) di chi sostiene “che anche un abbattimento forfetario possa essere giustificato, in mancanza di possibili soluzioni alternative che vanno valutate caso per caso, nell'ipotesi di accertamenti caratterizzati da metodologie induttive. In detti casi, non essendo possibile ovviamente quantificare una percentuale assoluta di abbattimento, sarà compito del funzionario procedere, di volta in volta, alla rideterminazione induttiva dei ricavi o dei compensi o del reddito, tenuto conto anche delle argomentazioni addotte dalla parte”.*

La difficoltà per l'ufficio modificare, analiticamente, in sede di adesione, il dato contabile per rideterminare la pretesa non può portare a chiudersi, dovendo invece prendersi in considerazione tutti gli elementi apportati dal contribuente, di cui già lo studio di settore non ha tenuto conto.

Ma è indubbio che, come sostiene altra autorevole dottrina “ *e discussioni sull'ordine di grandezza dei ricavi di un piccolo commerciante o artigiano ... mettono in imbarazzo prima di tutto gli uffici, tra l'incudine di aver accertato poco – ed essere oggetto di chissà quali sospetti di negligenza ( o peggio) – e il martello di aver accertato troppo e di poter soccombere in contenzioso. Si alimenta quindi, anche qui, un bisogno caratteristico di tutte le burocrazie, amministrative e giudiziarie del mondo, un desiderio inconfessato di essere portati per mano da una disposizione di legge che ci dice cosa fare. Gli studi di settore rispondono appunto a questo bisogno, ma il sacrificio della precisione, rispetto all'uniformità e alla semplicità, sembra essere notevole*”(6).

Ma se non si gestisce intelligentemente il contraddittorio, il giudice si sostituisce all'ufficio.

Sul punto ricordiamo le quattro sentenze della Cassazione a Sezioni unite – nn. 26635, 26636, 26637, 26638 del 10 dicembre 2009 (ud. dell'1 dicembre 2009), che nell'occuparsi specificatamente di un caso di un contribuente sottoposto a parametri, estendono le stesse conclusioni agli studi di settore.

In buona sostanza, gli studi di settore, anche se caratterizzati da una minore approssimazione probabilistica rispetto ai parametri, rappresentano la predisposizione di indici rilevatori di una possibile anomalia del comportamento fiscale, evidenziata dallo scostamento delle dichiarazioni dei contribuenti relative all'ammontare dei ricavi o dei compensi rispetto a quello che l'elaborazione statistica stabilisce essere il livello “normale” in relazione alla specifica attività svolta dal dichiarante.

Lo scostamento non deve essere “qualsiasi”, ma testimoniare una “grave incongruenza” (come espressamente prevede il D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, c. 3, e come deve interpretarsi, in una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva, la L. n. 146 del 1998, art. 10, c. 1, nel quale pur essendo presente un diretto richiamo alla norma precedentemente citata, non compare in maniera espressa il requisito della gravità dello scostamento): tanto legittima l'avvio di una procedura finalizzata all'accertamento nel cui quadro i segnali emergenti dallo studio di settore (o dai parametri) devono essere “corretti”, in contraddittorio con il contribuente, in modo da “fotografare” la specifica realtà economica della singola impresa la cui dichiarazione dell'ammontare dei ricavi abbia dimostrato una significativa

"incoerenza" con la "normale redditività" delle imprese omogenee considerate nello studio di settore applicato.

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

Il dialogo Fisco – Contribuente nel procedimento di adesione da studi di settore consente di poter valutare con maggiore ponderatezza tutti gli elementi sui quali si fonda l’obbligazione tributaria.

Ma una volta che l’ufficio, attraverso l’invito a comparire, mette sul tavolo tutta una serie di elementi per dimostrare che il soggetto rientra nel cluster di riferimento, spetta al contribuente dimostrare il contrario, fornendo elementi di prova – documentali o presuntivi.

Una più fondata e ragionevole misurazione del presupposto impositivo terrà conto degli elementi di valutazione offerti dal contribuente, se ci sono.

L’esito del contraddittorio è suscettibile di incidere sulla pretesa fiscale, solo qualora siano stati adottati dal contribuente, in tale sede, nuovi o diversi elementi di valutazione rispetto a quelli già conosciuti e quindi valutabili dall’ufficio in dipendenza dell’istruttoria svolta.

Al fine di tener conto delle peculiarità di ogni singolo contribuente, l’ufficio in sede di contraddittorio può e deve prendere in considerazione tutti gli elementi offerti dalla parte, di cui già lo studio di settore non abbia tenuto conto. E’ ovvio, però, che le particolari situazioni economiche personali non possono essere prese in considerazione in sede di adesione, se non adeguatamente supportate da documenti o valide argomentazioni.

## NOTE

1. Batistoni-Ferrara, *L'attività istruttoria - Modalità operative di svolgimento dei controlli e delle verifiche: le possibili difese*, in "il fisco" n. 8/2009.
2. Idem.
3. Idem.
4. Antico-Conigliaro, *Gli studi settore, Il sole24ore*, III edizione, Milano, 2008
5. Buetto, *La forfetizzazione degli studi di settore*, in [La forfetizzazione degli studi di settore](#)
6. Lupi, *La credibilità degli studi di settore: il caso di una pizzeria. Un tentativo empirico (e ludico) di verifica sui risultati di uno studio di settore*, in "Dialoghi di diritto tributario", n. 2/2006, pag. 151

13 luglio 2010

Roberta De Marchi