
Studi di settore: niente accertamento induttivo in presenza di contabilità perfetta

di [Vincenzo D'Andò](#)

Publicato il 8 Luglio 2011

GERICO 2011 rispetto allo scorso anno crea dei problemi in più, ingiustificati; esaminiamo le ultime novità in materia di studi di settore, corredate da un fac-simile di ricorso contro l'accertamento standardizzato

Premessa

In un momento di crisi economica generale, anche ai fini dell'accertamento con il metodo induttivo degli studi di settore (statistico/economico), il Legislatore ha introdotto i correttivi per la crisi.

Tuttavia, il software GERICO 2011, rispetto allo scorso anno, in taluni casi crea ad una fascia di contribuenti dei problemi di mancata congruità e/o coerenza.

Mentre, invece, lo scorso anno, gli stessi contribuenti, a parità di elementi e condizioni, risultavano congrui e coerenti (con il software GERICO 2010).

In taluni, quindi, la situazione è peggiorata per i contribuenti, senza particolare spiegazione a ciò da parte di istruzioni o note ministeriali.

Meno male che la stessa Agenzia delle Entrate ha ammesso che gli studi di settore non possono essere applicati in maniera automatica, e che la stessa invia ai contribuenti delle lettere di chiarimenti solo dopo il decorso di un triennio (se il problema persiste).

A quel punto, dopo l'obbligatoria fase del contraddittorio, l'Agenzia delle Entrate, se non riscontra altri elementi (che poi possono fare sfociare in uno di tipo analitico) procede ad emettere l'accertamento basato sugli studi di settore.

Alla conclusione di tale iter, scatta la procedura difensiva del contribuente in contenzioso.

A tal fine, esaminiamo di seguito le ultime novità in materia, corredate da un fac simile ricorso contro l'accertamento standardizzato basato sugli studi di settore.

Niente accertamento induttivo in presenza di contabilità perfetta

In presenza di scritture contabili, formalmente, perfette (come nel caso di specie, per l'anno 1995) non è sufficiente, ai fini dell'accertamento (induttivo) di un maggior reddito d'impresa, il solo rilievo dell'applicazione da parte del contribuente di una percentuale di ricarico formalmente diversa da quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza, posto che le medie di settore non costituiscono un "fatto noto", storicamente provato, dal quale argomentare, con giudizio critico, il fatto ignoto da provare, ma soltanto il risultato di una estrapolazione statistica di dati.

E' quanto ha stabilito la **Corte di Cassazione** con la **sentenza 11985 del 31 maggio 2011**, secondo cui le percentuali calcolate dal fisco sono di per sé inidonee ad integrare gli estremi di una prova per presunzioni, occorrendo quantomeno che risulti l'abnormità o l'irragionevolezza della percentuale quale elemento ulteriore.

Nel ricorso, l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto di avere effettuato il controllo indiretto mediante l'applicazione di una percentuale di ricarico sugli acquisti *"tramite acquisizione a campione dei beni più rappresentativi"* e che *"i valori presi in considerazione variano in particolar modo, considerato che il valore dei beni varia anche in periodi molto brevi per la continua evoluzione delle tecnologia nello specifico settore e le oscillazioni di valuta del dollaro"*.

Ha, inoltre, precisato che *"le percentuali di ricarico sono state arrotondate al 13%"* e che *"in considerazione del fatto che per l'anno 1995, le operazioni si sono estrinsecate nell'attività di broker e che questa rappresenta il 70% di quella complessiva, i funzionari verificatori hanno ritenuto opportuno ridurre la percentuale di ricarico delle predetta quota, quantificando la medesima nella misura del 4%. Tale misura risulta inferiore al tasso legale e pertanto non ricompensa il capitale investito ed il sacrificio dell'imprenditore"*.

Altresì, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che *"l'Ufficio ha ritenuto di dar prova dell'inesattezza delle scritture contabili utilizzando una percentuale di ricarico del 13%, che è addirittura inferiore a quella rilevata dai prodotti commercializzati"* e che *"la percentuale utilizzata del 4% risulta infatti presente solo per una decina di prodotti sugli oltre 160 riportati nell'allegato relativo all'anno in contestazione"*.

Conclusione della Cassazione

La Suprema Corte ha ritenuto tali considerazioni fatte dell'Agenzia Entrate nel ricorso del tutto confuse, che come sono state formulate si sono rilevate in contraddizione tra loro, per cui non è possibile procedere contro il contribuente magari dichiarandolo infedele, come da aspettative delle Entrate.

Anzi, ha rilevato ulteriormente la Cassazione, nella formulazione del ricorso non è emersa alcuna presunzione grave, precisa e concordante idonea a contrastare la regolarità formale della contabilità per l'anno 1995 in contestazione.

E' risultato mancante qualsiasi aggancio razionale con i rapporti intercorsi addirittura due anni dopo tra la società contribuente e la presunta ditta "cartiera".

Non è addotto nulla di più di mere congetture estimative di ricarichi tra oscillazioni di cambi, obsolescenza dei prodotti, attività di brokeraggio, tasso legale di remunerazione del capitale, elementi tutti affastellati senza alcun ordine logico e in totale difetto di autosufficienza processuale.

E' risultata omessa persino qualsiasi censura specifica in punto di prova, per contrastare la negativa valutazione fatta sul punto dai giudici d'appello.

Pertanto, il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate è stato dichiarato inammissibile.

La Suprema Corte ha, quindi, confermato l'operato dei giudici di merito.

A tal fine, la Commissione Tributaria Provinciale ha rilevato l'assenza di qualsiasi irregolarità contabile riferita al 1995 e quindi l'assenza del presupposto per procedere ad accertamento e/o verifica per quell'anno.

Dal canto suo, la Commissione Tributaria Regionale ha confermato che:

- Nel caso di specie, non sussisteva alcuna ragione per procedere contro la società contribuente, ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. 600/1973, atteso che la contabilità dell'anno 1995 era regolare;

- i rapporti con la ditta erano avvenuti nei successivi anni 1997 e 1998;

- la circostanza che tale ditta fosse una mera "cartiera" era stata solo enunciata.

Studi di settore e parametri con applicazione retroattiva

E' legittima l'applicazione retroattiva degli strumenti induttivi (studi di settore e parametri) più evoluti.

Lo ha deciso la **Corte di Cassazione** con la **sentenza n. 12786 del 10 giugno 2011**, la quale ha colto l'occasione per rilevare che:

- La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione di parametri e studi di settore costituisce un insieme di presunzioni semplici;
- la gravità, precisione e concordanza di dette presunzioni potrebbe nascere durante la fase del contraddittorio con il contribuente;
- il contraddittorio è uno strumento imprescindibile all'interno del procedimento e la mancata attuazione dello stesso provoca la nullità degli avvisi di accertamento emessi in sua assenza, sono, quindi, i questionari inviati in tal senso (**Cassazione, sentenza del 17/06/2011, n. 13289**, *secondo cui le ulteriori informazioni sui dati già in possesso dell'Amministrazione finanziaria servono a dare concretezza ed effettività al contraddittorio con il contribuente. In particolare, si è trattato di uno dei primi casi di connubio tra accertamento sintetico e studi di settore*) - **(1)**;
- la costruzione della motivazione dell'accertamento deve richiamare gli elementi emersi e valutati in sede di contraddittorio mentre può limitarsi al solo richiamo degli standard esclusivamente nel caso di mancata presentazione del contribuente regolarmente convocato.

In sede amministrativa e in sede processuale, il contribuente avrebbe l'onere di contestare puntualmente l'applicazione dei coefficienti parametrici nonché di allegare e provare specifiche situazioni che renderebbero inadeguati al caso di specie gli standard considerati.

Esempio di ricorso contro avviso di accertamento basato sugli studi di settore

Alla Commissione Tributaria Provinciale di _____

Ricorso contro avviso di accertamento n. _____

il sottoscritto _____ in qualità di rappresentante legale _____ della citata
società _____ (codice fiscale e partita Iva) con sede in _____ via _____

Nota:

(1) Con la sentenza in esame, l'Amministrazione finanziaria tende a "coniugare" i due tipi di accertamento (studi di settore e sintetico), imponendo la fase del contraddittorio anche per tutelare lo stesso contribuente.

Contribuente, che nel caso di specie, pur non avendo presentato per il periodo d'imposta la dichiarazione dei redditi, risultava titolare di due auto e di un immobile (acquistati nello stesso periodo d'imposta). In tale circostanza, il fisco ha inviato allo stesso contribuente un questionario richiedente dati più ai fini degli studi di settore, rispetto all'accertamento di tipo sintetico, ma con il quale è stata instaurata, prima, la delicata fase del contraddittorio tra le parti, nell'interesse e tutela dello stesso contribuente.

8 luglio 2011

Vincenzo D'Andò