
Lo scostamento non eccessivo determina l'invalidità del controllo basato sugli studi di settore

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 13 Giugno 2011

continuiamo a vedere come si aggiorna la giurisprudenza sugli studi settore: in questo caso vediamo come l'accertamento deve essere giustificato anche in base allo scostamento dal reddito dichiarato

Con ordinanza n. 10778 del 16 maggio 2011 (ud. del 19 aprile 2011) la Corte di Cassazione, richiamando i principi da ultimo fissati dalle SS.UU. con la sentenza n. 26635/2009, ha ricordato che *"la procedura di accertamento tributario 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 dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in se considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente"*.

Precisa la Corte che nell'occasione, è stato, pure, affermato che *"la necessità che lo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli studi di settore testimoni una grave incongruenza, espressamente prevista dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62 sexies, aggiunto dalla Legge di Conversione 29 ottobre 1993, n. 427, ai fini dell'avvio della procedura finalizzata all'accertamento, deve ritenersi implicitamente confermata, nel quadro di una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva, dalla L. 8 maggio 1998, n. 146, art. 10, comma 1, il quale, pur richiamando direttamente l'art. 62 sexies citato, non contempla espressamente il requisito della gravità dello scostamento"*.

Nella fattispecie oggi posta all'esame degli Ermellini, *"quando la CTR rileva in primo luogo il non eccessivo scostamento e come ratio aggiuntiva e autonoma rileva però che il contribuente ha dato contezza delle ragioni dello scarto tra l'accertato e il dichiarato, smentendo voce per voce i dati dell'Ufficio non fa malgoverno dei superiori"*

principi fondati sul contraddittorio tra Ufficio e contribuente”.

Brevi considerazioni

Da diversi anni, l’Amministrazione finanziaria, nei confronti dei soggetti che operano nei confronti di consumatori finali predilige, l’accertamento di tipo presuntivo piuttosto che l’accertamento analitico puro.

L’esigenza di abbandonare il principio di analiticità a favore dei cd. controlli indiretti¹, sia pure per talune categorie di contribuenti, è stata avvertita per superare la correttezza formale della contabilità.

Ma come tutti i controlli presuntivi non sono certi.

La sentenza in rassegna merita di essere evidenziata perché sostiene proprio questo: una lieve differenza fra i ricavi dichiarati e quelli accertabili – anche in contraddittorio - non può costituire un indizio grave, preciso e concordante di evasione.

In genere i cd. picchi – sia in alto che in basso – destano perplessità.

Come è noto, sempre la Suprema Corte² ha stabilito che “... *in tema di prove su presunzioni non occorre che i fatti su cui la presunzione si fonda siano tali da far apparire l’esistenza del fatto ignorato come l’unica conseguenza possibile dei fatti accertati in giudizio secondo un legame di necessarietà assoluta ed esclusiva, bastando, invece, che l’operata inferenza sia effettuata alla stregua di un canone di probabilità, con riferimento ad una connessione possibile e verosimile di accadimenti, la cui sequenza e ricorrenza possono verificarsi secondo regole di esperienza colte dal Giudice, per giungere all’espresso convincimento circa tale probabilità di sussistenza e la compatibilità del fatto supposto a quello accertato...*”.

E inoltre, in sede di contraddittorio, il contribuente aveva pure giustificato gli scostamenti.

Già sul punto del lieve scostamento si erano espressi i giudici di merito: con sentenza n. 26 del 16 febbraio 2009 (ud. del 21 febbraio 2008) la C.t.p. di Padova, Sez. II – non ha ammesso il ricorso al metodo di accertamento induttivo fondato sugli studi di settore qualora non sussista un grave scostamento con riferimento ai ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli strumenti statistici. La differenza infatti deve essere rilevante e non giustificata, e tale da manifestare incongruenza nel risultato dell’imponibile dichiarato, non potendosi utilmente ricorrere agli studi laddove siano dimostrate dal contribuente circostanze circa una situazione di marginalità ed anormalità dell’ordinario ciclo economico del settore di appartenenza (lo scostamento di soli € 8.109,00 a fronte di ricavi dichiarati per € 68.572,00 non può essere considerato così "grave" da consentire la possibilità, ai sensi dell’art. 62-sexies c. 3 del D.L. 331/1993,

di esperire un accertamento analitico induttivo - ex art. 39 c. 1 lett. d D.P.R. 600/1973- in presenza di scritture contabili regolarmente tenute). *“L'accertamento analitico induttivo, per le conseguenze che provoca, deve essere infatti consentito, per quel che concerne la sua applicazione agli studi di settore, solo in caso di differenze rilevanti; in caso contrario diventa illegittimo per eccesso di potere”.*

Ancora una volta è il contraddittorio - previsto espressamente dalla L. n. 146 del 1998, art. 10, come modificato dalla L. n. 301 del 2004, art. 1, c. 409, lett. b, e comunque già affermato come indefettibile, a prescindere dall'espressa previsione, dalla giurisprudenza, in ossequio al principio del giusto procedimento amministrativo (v. Cass. n. 17229/2006), e dalla prassi amministrativa - l'elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica del singolo contribuente l'ipotesi dello studio di settore.

Altrimenti lo studio di settore si trasformerebbe da mezzo di accertamento in mezzo di determinazione del reddito, con una illegittima compressione dei diritti emergenti dagli artt. 3, 24 e 53 Cost.: se appare ammissibile la predisposizione di mezzi di contrasto all'evasione fiscale che rendano più agile e, quindi, più efficace l'azione dell'Ufficio, come indubbiamente sono i sistemi di accertamento per standard (parametri e studi di settore), il limite della utilizzabilità degli stessi risiede, da un lato, nella impossibilità di far conseguire, alla eventuale incongruenza tra standard e ricavi dichiarati, un automatismo dell'accertamento, che eluderebbe lo scopo precipuo dell'attività accertativa che è quello di giungere alla determinazione del reddito effettivo del contribuente in coerenza col principio di cui all'art. 53 Cost.; dall'altro, nel riconoscimento della partecipazione del contribuente alla fase di formazione dell'atto di accertamento mediante un contraddittorio preventivo, che consente di adeguare il risultato dello standard alla concreta realtà economica del destinatario dell'accertamento, concedendo a quest'ultimo, nella eventuale fase processuale, la più ampia facoltà di prova (anche per presunzioni), che sarà, unitamente agli elementi forniti dall'Ufficio, liberamente valutata dal giudice adito.

L'accertamento a mezzo studi di settore appare un sistema unitario con il quale il legislatore ha individuato strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività di determinate attività catalogate per settori omogenei.

Eventuali significative incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli potenziali, legittimano l'avvio delle procedure di accertamento a carico del contribuente con invito a quest'ultimo, nel rispetto delle regole del giusto procedimento e del principio di cooperazione tra amministrazione finanziaria e contribuente, a fornire, in contraddittorio, i propri chiarimenti e gli elementi giustificativi del rilevato scostamento o dell'inapplicabilità nella specie dello standard.

13 giugno 2011

Francesco Buetto

1 In generale, sul tema, si rinvia a Lupi, *Il controllo indiretto del giro d'affari di artigiani, commercianti e professionisti. Verso gli studi di settore*, in " *il fisco*", n.38/93, pag.9489..

2 Cass., Sentenza n.5052 del 4 febbraio - 10 giugno 1987.