
Studi di settore: si applica sempre il più evoluto

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 21 Gennaio 2013

una recente sentenza di Cassazione afferma che per una miglior capacità di elaborazione il Fisco dovrebbe sempre utilizzare lo strumento più evoluto per un accertamento da studi di settore

Con sentenza n. 22599 dell'11 dicembre 2012 (ud. 8 novembre 2012) la Corte di Cassazione ha ritenuto obbligatorio per l'Amministrazione procedere all'applicazione dello strumento presuntivo più evoluto.

La sentenza

La Corte richiama e fa proprio il pronunciamento a SS.UU. (sentenza n. 26635/09) ove è stato affermato 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 sè 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; che, 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; che l'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente il quale, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte, nel qual caso, tuttavia, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'ufficio può motivare l'accertamento sulla base della sola applicazione degli standards, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito"*.

La richiamata decisione delle SS.UU. ha, altresì, puntualizzato che la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei "parametri" e degli "studi di settore" costituisce un sistema unitario, *"frutto di un processo di progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività per categorie omogenee di contribuenti, che giustifica la prevalenza, in ogni caso, e la conseguente applicazione retroattiva dello strumento più recente rispetto a quello precedente, in quanto più affinato e, pertanto, più affidabile s'impone l'accoglimento del ricorso"*.

Breve nota

Come è noto i criteri seguiti per la elaborazione dei singoli studi di settore sono analiticamente illustrati nelle note tecniche e metodologiche allegate ai decreti di approvazione degli studi di settore stessi.

In estrema sintesi, si può affermare che gli studi perseguono la finalità di determinare un *"ricavo potenziale"*, tenendo conto non solo di variabili contabili, ma anche di variabili strutturali in grado di determinare il risultato di un'impresa.

Nell'ambito dello studio sono state individuate le relazioni tra le variabili contabili e le variabili strutturali, per analizzare i possibili processi produttivi e i diversi modelli organizzativi impiegati nell'espletamento dell'attività.

E al fine di conoscere le informazioni relative alle strutture produttive in oggetto sono stati inviati ai contribuenti interessati appositi questionari contenente informazioni definite in stretto rapporto con le organizzazioni di categoria (sui questionari sono state condotte analisi statistiche per rilevare la completezza, la correttezza e la coerenza delle informazioni in essi contenute).

Per segmentare le imprese oggetto dell'analisi in gruppi omogenei sulla base degli aspetti strutturali, è stata adottata una strategia di analisi che combina due tecniche statistiche:

- una tecnica basata su un approccio di tipo multivariato, *"Analyse des données"* e, nella fattispecie, come una *"Analisi in Componenti Principali"*. Si tratta di una tecnica statistica che permette di ridurre il numero delle variabili originarie di una matrice di dati quantitativi in un numero inferiore di nuove variabili, dette componenti principali, tra loro indipendenti che spieghino il massimo possibile della varianza totale delle variabili originarie, per rendere minima la perdita di informazione; le componenti principali (fattori) sono ottenute come combinazione lineare delle variabili originarie;
- un procedimento di *"Cluster Analysis"* che è una tecnica statistica che, in base ai fattori dell'analisi in componenti principali, permette di identificare gruppi omogenei di imprese (cluster); in tal modo le imprese

che appartengono allo stesso gruppo omogeneo presentano caratteristiche strutturali simili.

Per limitare l'impatto di tale problematica, la classificazione dei contribuenti è stata effettuata a partire dai risultati dell'analisi fattoriale, basandosi quindi su un numero ridotto di variabili (i fattori), che consentono, comunque, di mantenere il massimo delle informazioni originarie.

La circolare n. 30/E del 28 giugno 2011 l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di chiarimenti in ordine all'applicazione degli studi di settore; in particolare, il paragrafo 4 della circolare è dedicato all'utilizzo retroattivo degli studi di settore evoluti e di quelli integrati.

La circolare richiama la precedente prassi sull'argomento, dove è stato più volte evidenziato che gli studi di settore evoluti possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento, ove più favorevoli al contribuente ed a richiesta del medesimo, anche con riguardo a periodi d'imposta precedenti quello della loro entrata in vigore (cfr paragrafo 2.1 della circolare n. 23/E del 2006, richiamato anche dal paragrafo 5 della circolare n. 34/E del 2010).

Nello specifico, con la circolare n. 23/E del 2006 è stato chiarito che, *“in sede di contraddittorio, l'Ufficio dovrà attentamente valutare, caso per caso, l'eventuale accoglimento della richiesta avanzata dai contribuenti di far valere le risultanze dello studio di settore evoluto per giustificare scostamenti tra l'ammontare dei ricavi dichiarati e quelli presunti in base alla precedente versione dello stesso studio. In particolare, l'Ufficio avrà cura di verificare se effettivamente il nuovo studio evoluto sia in grado di poter meglio valutare la posizione del contribuente anche per i periodi d'imposta precedenti e con riferimento alle medesime attività esercitate e previste nello studio evoluto”*.

Mentre la circolare n.34/2010, paragrafo 5, ha confermato che gli studi di settore evoluti, come chiarito con prassi consolidata, possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento, ove più favorevoli al contribuente ed a richiesta del medesimo, anche con riguardo a periodi d'imposta precedenti quello della loro entrata in vigore.

Al riguardo, rilevano gli estensori della circolare n.30/2011, *“ atteso che dalle analisi effettuate è emerso che il periodo di imposta 2008, cui si riferisce la base dati utilizzata per elaborare gli studi di settore approvati in evoluzione con i decreti ministeriali 16 marzo 2011, non ha evidenziato significative modifiche nello svolgimento delle attività soggette agli studi, le evoluzioni degli stessi potranno essere utilizzate, seguendo i chiarimenti in precedenza richiamati (paragrafo 2.1 della circolare n. 23/E 2006), oltre che per i periodi d'imposta 2010 e seguenti, anche per quelli precedenti al 2010, ove ciò venga chiesto dal contribuente. Ovviamente, la possibilità di utilizzo retroattivo è esclusa per le risultanze che derivino dagli studi in parola integrati dagli interventi correttivi apportati dal decreto 7 giugno 2011, in quanto tali risultanze tengono conto degli effetti della crisi economica del 2010, non applicabili con riguardo ad annualità precedenti (cfr. articolo 1 del decreto ministeriale 7 giugno 2011)”*.

Alla stessa conclusione perviene l'A.F. per tutti i restanti studi, non in evoluzione per il 2010, per i quali pure operano i correttivi introdotti dal decreto ministeriale 7 giugno 2011. *“In merito si rileva che anche per tali studi è da escludere che le risultanze della loro applicazione, unitamente all'integrazione con gli interventi correttivi che tengono conto degli effetti della crisi, possano avere valore retroattivo. Alla medesima conclusione si perviene in relazione alla possibilità di utilizzo per annualità successive al 2010 degli studi di settore integrati dagli interventi correttivi apportati dal decreto 7 giugno 2011. Quindi, in conclusione, le risultanze degli studi che tengono conto dei correttivi di cui al decreto 7 giugno 2011 trovano applicazione, ai fini dell'accertamento, per il solo periodo d'imposta 2010”.*

Di fatto, tuttavia, non vi è nessun obbligo automatico di applicazione dell'evoluto.

Occorre, comunque, ricordare che l'Ufficio del Massimario della Corte Suprema di Cassazione (relazione n.94 del 9 luglio 2009) ha rilevato che la Corte di Cassazione ha ormai acquisito, in omaggio alla flessibilità dei vari metodi di accertamento, espressione del principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione:

- *“l'esclusione di ogni automatismo nella loro applicazione”;*
- *“l'ampio riconoscimento per il contribuente della possibilità di prova contraria, anche mediante presunzioni”;*
- *“la crescente valorizzazione del contraddittorio e dell'adequatezza della motivazione come parte fondante ed intrinseca agli atti di accertamento”* (di fatto, l'obbligatorietà del contraddittorio).

La più volte affermata prevalenza dello strumento più evoluto rispetto al precedente, sia nel rapporto tra parametri e studi di settore, che all'interno di questi, con applicazione della versione più recente, in quanto frutto di analisi più attendibili, ha portato tuttavia la Cassazione, a SS.UU. (sentenze nn. 26635, 26636, 26637, 26638 del 10 dicembre 2009 - ud. del 1° dicembre 2009) ad affermare che il sistema delineato, frutto di un processo di progressivo affinamento degli strumenti di determinazione presuntiva del reddito, giustifica la prevalenza in ogni caso dello strumento più recente, con la conseguente applicazione retroattiva dello standard più affinato è, di conseguenza, più affidabile.

21 gennaio 2013

Francesco Buetto