
E' nullo l'accertamento per il professionista se lo studio di settore è sperimentale

di [Federico Gavioli](#)

Publicato il 20 Gennaio 2015

l'accertamento nei confronti di un professionista basato sugli studi di settore di carattere sperimentale è da considerarsi nullo: la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso di un professionista titolare di un piccolo studio annullando l'accertamento emesso sulla base dello studio di settore sperimentale

E' nullo l'accertamento effettuato dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di un professionista titolare di un piccolo studio, utilizzando lo strumento degli studi di settore sperimentali. La Corte di Cassazione, con la sentenza n.25099, del 26 novembre 2014, ha accolto il ricorso di un contribuente che si era lamentato dell'utilizzo di strumenti accertativi del reddito, di carattere sperimentale.

Per inquadrare la fattispecie oggetto del presente commento occorre rilevare che il riferimento al contenzioso è il periodo d'imposta 2000 e, lo studio applicato nei confronti del contribuente, era stato approvato in via sperimentale, con revisione definitiva solo nel 2006.

Il ricorso del professionista

Il professionista aveva impugnato la sentenza della C.T.R. che, accogliendo l'appello dell'Ufficio avverso la sentenza C.T.P., ebbe a ribadire la legittimità dell'avviso di accertamento relativo ad IRPEF, IRAP ed IVA per l'anno d'imposta 2000, conseguente all'aumento dei ricavi del ricorrente, a seguito dell'applicazione dello studio di settore.

La C.T.R. rilevò che, dall'analisi del fatturato del contribuente, per la maggior parte (il 54%) si trattava di prestazioni erogate avendo riguardo ad un'attività rientrante nel "cluster 4" degli studi di settore, secondo il codice assunto dallo "studio tecnico di piccola dimensione". A tale stregua si giustificava l'accertamento analitico-induttivo di cui all'art. 39, D.P.R. n.600 del 1973, cui era riconducibile, ai sensi del d.l. n.331 del 1993, l'accertamento condotto sulla base degli studi di settore, con conseguente inversione della prova a carico del contribuente, in concreto non fornita.

Nel ricorso in Cassazione il contribuente, tra le diverse motivazioni, contesta il fatto che la C.T.R. non ha riconosciuto la nullità dell'accertamento per violazione del D.M. 20.03.2001 che implicava per l'Ufficio un utilizzo solo sperimentale dello studio di settore, utile all'individuazione dei contribuenti da sottoporre ad ulteriore accertamento, da fondarsi però su dati diversi.

Accertamento analitico–induttivo: un recente orientamento della Cassazione

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 19755, del 19 settembre 2014 ha affermato che non corrisponde al vero, in linea di principio, che l'accertamento analitico-induttivo dei redditi di impresa, come nel caso in esame, possa essere esperito solo in presenza di una contabilità formalmente corretta, perché sia l'art. 39, c. 1, lett. d, del D.P.R. 600/73, in tema di imposte dirette, sia l'art. 54, c. 2, del D.P.R. 633/72, in materia di IVA, consentono di accertare l'esistenza di ricavi non dichiarati o di passività non dichiarate prescindendo dalle registrazioni contabili, oltre che in forza delle notizie acquisite dall'Ufficio ai sensi degli artt. 32, del D.P.R. 600/73 e dell'art. 51 del D.P.R. 633/72, anche *“sulla base di presunzioni semplici purché queste siano gravi precise e concordanti”*, di modo che l'apparente regolarità formale delle scritture contabili non costituisce condizione indefettibile dell'accertamento così operato.

I giudici di legittimità ricordano che, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, l'articolo 39, c. 1, lett. d, D.P.R. 600/73, prevede che si possa procedere alla determinazione induttiva dei redditi, anche *“qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo della antieconomicità del comportamento del contribuente”* potendo in tali casi dubitarsi della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi.

In sostanza l'accertamento analitico-induttivo può essere utilizzato in una vasta gamma di tipologie di accertamento.

L'analisi della Cassazione

I giudici di legittimità nell'analizzare le motivazioni del ricorso del professionista osservano che, come anche sottolineato dalla dottrina dominante all'indomani dell'emanazione del citato D.M., rispetto alla modalità ordinaria di applicazione degli studi di settore nei confronti della generalità dei contribuenti, quelli concernenti le professioni, anche non contabili, si caratterizzarono per essere sperimentali, secondo una scelta apparsa plausibile tenuto conto delle difficoltà intrinseche nel giungere alla determinazione di una soglia di compensi congrua per le peculiarità proprie dell'attività professionale (ed affine, come nella specie qui decisa), nonché della concertazione tra Albi (od organizzazioni equivalenti) ed Amministrazione finanziaria.

La Cassazione osserva che questo spiega le ragioni di una disposizione per la quale i compensi e gli indici di coerenza risultanti (allora) dalla versione di Ge.ri.co. 2001 non potevano essere utilizzati direttamente nei confronti dei professionisti ed assimilati per fondare un accertamento da studi di settore, per il periodo di sperimentazione.

La stessa valenza selettiva sopra ricordata, con la funzione attribuita agli intervalli di congruità e di coerenza per i soli fini dell'eventuale formazione di liste selettive di contribuenti da sottoporre a controlli, rinvia pertanto ad un possibile utilizzo delle metodologie ordinarie dell'accertamento, senza traduzione

diretta delle presunzioni da studi in un ipotetico atto di accertamento ed invece essendo praticabile, nel ricordato periodo, il semplice avvio di una verifica mirata.

La norma, fino alla realizzazione della versione definitiva dello studio di settore, poneva infatti il contribuente delle 11 categorie così censite al riparo dalle pretese ipoteticamente derivanti dall'utilizzo diretto delle risultanze di Ge.ri.co., ma con l'importante corollario per cui, conclusa la sperimentazione, la versione definitiva dello studio di settore avrebbe potuto trovare applicazione anche retroattivamente, ossia per tutti i periodi d'imposta interessati dalla provvisorietà di Ge.ri.co..

Tale orientamento è desumibile da quanto affermato dal D.M. del 20.03.2001, per cui *“I contribuenti che dichiarano compensi o ricavi di ammontare non inferiore a quello risultante dai predetti studi di settore non sono assoggettabili ad accertamento in base all'articolo 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, sulla base dei maggiori compensi o ricavi determinati a seguito della revisione degli studi stessi”*. La disposizione vuol significare, in sostanza, che la versione definitiva dello studio di settore avrebbe avuto efficacia a ritroso, potendosi caratterizzare quale elemento essenziale della modalità applicativa dell'accertamento ordinario, pur se nel rispetto di scostamenti dei compensi per almeno due periodi d'imposta su tre consecutivamente considerati, mentre all'opposto, quale incentivo al rispetto delle soglie previste da Ge.ri.co., a fronte della congruità dei compensi così come delineata dalla versione provvisoria (non solo originaria, ma anche derivata, ossia frutto dell'adeguamento); per i giudici di legittimità anche nel caso in cui la versione definitiva di Ge.ri.co. avesse dovuto prevedere importi più elevati tale equilibrio avrebbe, comunque, evitato al contribuente l'applicazione delle presunzioni.

Anche il successivo D.M. 24.03.2005, in tema di approvazione di un nuovo studio di settore e delle evoluzioni di studi di settore relativi ad attività professionali, valevole solo per il 2004, confermò che lo studio operava solo per selezionare le posizioni soggettive da sottoporre ad accertamento con metodo ordinario, e comunque nemmeno a tale controllo in caso di dichiarazione di ricavi o compensi non inferiori a quelli risultanti dai coefficienti aggiornati.

La definitività degli studi di settore, fu consentita alla fine del 2006, sulla base di una programmazione dettata proprio dall'art. 2, del D.M. 24.03.2005, potendosi conclusivamente ritenere che la relativa disciplina fu improntata ad una progressiva recezione ordinamentale dei coefficienti che solo alla fine del periodo di sperimentazione poterono essere adottati, per le categorie in esame, come elemento di contestazione diretto alla base dell'accertamento stesso.

Le conclusioni

Per i giudici di legittimità la natura semplicemente selettiva della tipologia di contribuenti verso cui promuovere l'azione accertatrice, da un lato e il difetto in concreto di elementi ulteriori rispetto al citato sfioramento dell'indice di maggiore attività determinato con lo studio di settore, dall'altro, influenzano perciò irrimediabilmente la stessa legittimità dell'atto di accertamento, non sussistendo alcuna necessità di acquisire elementi d'istruttoria ulteriore; la Corte di Cassazione, di conseguenza, decidendo nel merito l'originaria domanda del contribuente, la accoglie dichiarando l'illegittimità dell'avviso di accertamento.

20 gennaio 2015

Federico Gavioli