
L'evoluzione e l'aggiornamento delle analisi di congruità e coerenza non cambiano la validità in accertamento delle stime generate dagli studi di settore

di [Mario Agostinelli](#)

Pubblicato il 16 Giugno 2015

le stime generate dagli studi di settore non sono presunzioni legali ma presunzioni semplici che possono quindi essere utilizzate in giudizio solo se corroborate da altri elementi probatori idonei ad attribuire alle stime induttive il valore di presunzione grave, precisa e concordante

“L'accertamento fiscale mediante applicazione degli studi di settore” sebbene richieda – ai fini dell'avvio della procedura finalizzata all'accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore – che lo scostamento dal parametro del reddito dichiarato denoti 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), presupposto che sembra accomunare tale accertamento a quello di tipo induttivo che presuppone la inattendibilità parziale o totale delle scritture contabili, tuttavia tale accertamento costituisce un sistema unitario che non si colloca all'interno della procedura di accertamento di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, ma la affianca, essendo indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui regolarità, per i contribuenti in contabilità semplificata, non impedisce l'applicabilità dello standard, né costituisce una valida prova contraria, laddove, per i contribuenti in contabilità ordinaria, l'irregolarità della stessa costituisce esclusivamente condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata (Cass. 18 dicembre 2009, n. 26635; 14 dicembre 2012, n. 23096).

Sempre secondo quanto affermato dalla giurisprudenza di questa Corte, 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 impostore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente (Cass. 18 dicembre 2009, n. 26635; conforme, fra le tante, Cass. 15 maggio 2013, n. 11633)".

E' quanto affermato e confermato dalla Suprema Corte di Cassazione nella sentenza 8 maggio 2015, n. 9359, che ricalca perfettamente la sentenza delle Sezioni Unite del 18 dicembre 2009, n. 26635.

La sentenza in trattativa, fa chiarezza sulla natura della tipologia dell'accertamento basato sugli studi di settore chiarendo che lo stesso è da tenere distinto dall'accertamento contabile o induttivo/contabile di cui all'articolo 39 del DPR 600/73, essendo procedura che affianca tali tipologia accertative.

L'accertamento fondato sugli studi di settore è un accertamento di tipo presuntivo dove la presunzione, su cui è radicata la ricostruzione induttiva dei ricavi prima e del reddito poi, non è ex-lege ma è presunzione semplice il che implica che la validità dell'accertamento è soggetta alla condizione subordinante dalla validità della prova presuntiva ai sensi dell'articolo 2697 del c.c..

La presunzione, nell'accertamento da studi di settore, è la conseguenza reddituale che il giudice trae dai dati strutturali e contabili riconducibili al contribuente mediante l'applicazione di elaborazioni di analisi di normalità economica e di tecniche matematico statistiche adeguate alla struttura produttiva del

medesimo.

Ne derivano gli ormai consolidati principi di cui di seguito:

- L'accertamento sulla base degli studi di settore è procedura accertativa avviabile solo in caso di gravi incongruenze tra ricavi dichiarati e ricavi stimati perché solo la grave incongruenza è sintomatica di un anomalo comportamento fiscale che merita una ulteriore verifica;
- Le stime generate dalle analisi di congruità e coerenza non sono immediatamente utilizzabili nella fase di accertamento perché le stesse esprimono unicamente la valorizzazione standardizzata della redditività dell'impresa, quantificazione che deve essere adeguata, mediante la procedura del preventivo obbligatorio contraddittorio, per esprimere la realtà produttiva oggetto di verifica;
- L'accertamento sulla base degli studi di settore, costituisce un sistema unitario che non si colloca all'interno della procedura di accertamento di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, ma la affianca, essendo indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui regolarità, per i contribuenti in contabilità semplificata, non impedisce l'applicabilità dello standard, né costituisce una valida prova contraria, laddove, per i contribuenti in contabilità ordinaria, l'irregolarità della stessa costituisce esclusivamente condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata.

In altri termini, l'accertamento sulla base degli studi di settore, non è un accertamento di tipo contabile, e si fonda sul processo presuntivo radicato su dati certi e provati in modo assoluto in quanto dichiarati (confessati) dal contribuente e mediante l'applicazione di procedimenti matematici fondati sull'analisi di normalità economica differenziata per attività economica, modello organizzativo e area territoriale di appartenenza.

Gli studi di settore assumono sempre più il ruolo di segnalatori di comportamenti dichiarativi e fiscali anomali e sempre meno di strumenti di effettivo accertamento.

E' la stessa Amministrazione che con la circolare 25/E/2014, ha affermato la necessità che i dati presenti negli studi di settore vengano sempre maggiormente impiegati quale strumento di selezione per l'ulteriore attività di controllo piuttosto che quale strumento accertativo.

Se questa quindi è la ormai prioritaria utilizzazione dei risultati di Gerico il contribuente non di meno di prestare attenzione alla propria posizione rispetto allo stato di congruità, coerenza economica e normalità economica.

16 maggio 2015

Mario Agostinelli