
Studi di settore: la reiterata non congruità dei ricavi non giustifica da sola accertamento del fisco

di [Nicola Forte](#)

Publicato il 23 Luglio 2015

uno degli indizi più utilizzati dal Fisco quando accerta in base agli studi di settore è la reiterata non congruità dei ricavi nel tempo; anche contro tale indizio il contribuente ha possibilità di difesa, in quanto si tratta di un indizio che da solo non è sufficiente a motivare l'accertamento

Una delle indicazioni contenute negli inviti a comparire dell' Agenzia delle entrate per l'instaurazione del contraddittorio in caso di non congruità a seguito dell'applicazione degli studi di settore riguarda l'incongruenza dei ricavi **reiterata nel tempo**. Tuttavia, tale indicazione, la cui finalità è quella di integrare la motivazione di un possibile avviso di accertamento conseguente all'applicazione del software Ge.Ri.Co, **non appare di per sé sufficiente** a legittimare la pretesa impositiva dell'Amministrazione finanziaria.

Il problema trova la sua radice nella posizione della giurisprudenza, che si è formata nel corso degli anni, circa la natura di quelle presunzioni che avrebbero dovuto legittimare gli accertamenti fondati sugli studi di settore. Le sentenze della Corte di Cassazione, a sezioni unite, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 2009 hanno evidenziato la centralità del contraddittorio preventivo previsto espressamente dall'art. 10 della legge n. 146 del 1998. Si tratta di un passaggio fondamentale che consente al contribuente di esporre le ragioni che hanno dato luogo allo scostamento (non congruità) rispetto alle risultanze dello studio di settore applicabile.

In pratica la procedura fondata sugli studi di settore è riconducibile nell'ambito dei c.d **accertamenti standardizzati fondati su un sistema di presunzioni semplici** la cui gravità, precisione e concordanza non è determinata in relazione al mero scostamento dalle risultanze di Ge.Ri.Co. Pertanto è necessario, nel corso del contraddittorio, adeguare l'elaborazione statistica degli standard alla concreta ed effettiva realtà economica del contribuente.

Il percorso di adeguamento alla situazione del contribuente condiziona fortemente la motivazione dell'accertamento, nella quale devono essere esposte le ragioni per le quali l'Ufficio ha inteso disattendere le indicazioni difensive fornite durante la fase del contraddittorio.

Alla luce dell'orientamento giurisprudenziale sopra ricordato gli uffici delle entrate hanno indicato negli inviti a comparire notificati al contribuente in caso di non congruità un'integrazione di motivi. Tale comportamento è finalizzato ad aumentare la forza probatoria dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore, così da conferirgli le caratteristiche di gravità, precisione e concordanza. Una di queste "motivazioni integrative" è rappresentata dall'incongruenza dei ricavi reiterata nel tempo. In sostanza la circostanza che il contribuente non abbia dichiarato ricavi congrui per un triennio rappresenterebbe, secondo gli uffici, un "fatto indice" idoneo a "corroborare quindi a rafforzare la elevata probabilità che i ricavi effettivamente conseguiti non siano stati inferiore rispetto a quelli stimati dallo studio di settore."

Non sembra, però, che **tale integrazione della motivazione sia di per sé sufficiente ad attribuire allo scostamento le caratteristiche della gravità, precisione e concordanza**. A tal proposito si può innanzitutto obiettare come il reiterato scostamento **dimostri proprio l'opposto** di quanto sostenuto dal Fisco.

In sostanza la circostanza che il contribuente non ha inteso adeguarsi per più di un'annualità al risultato dello studio di settore "correndo un rischio fiscale" potrebbe al limite dimostrare che lo studio medesimo non è in grado di quantificare l'ammontare dei ricavi che con un buon grado di probabilità può essere stato conseguito dal contribuente. Inoltre è opportuno verificare preliminarmente se la mancata congruità sia effettivamente reiterata nel tempo. Infatti, i contribuenti devono compilare il quadro relativo allo studio di settore, fornendo le indicazioni necessarie, anche laddove operi una causa di esclusione in quanto l'anno di riferimento (oggetto di dichiarazione) cade in un periodo di non normale svolgimento dell'attività (ad esempio lo stato di liquidazione). In questo caso non vale l'eventuale situazione di non congruità non solo al fine di impedire l'accertamento per quel periodo d'imposta, ma anche per escludere tale esercizio da quelli che avrebbero determinato, a detta dell'ufficio, la situazione di reiterata non congruità dei ricavi. In questo caso verrebbe a mancare la condizione o l'integrazione della motivazione in grado di rendere lo studio di settore idoneo all'attività di accertamento.

23 luglio 2015

Nicola Forte