

Si conferma che la validità degli studi di settore è legata al contraddittorio

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 19 giugno 2009

due, quindi, sono gli elementi necessari: contraddittorio e valutazione del contraddittorio

Come abbiamo avuto modo di vedere in un nostro precedente intervento, con due recenti sentenze di merito – sostanzialmente sfavorevoli al Fisco – i giudici sono tornati sull’argomento “*studi di settore*”, affermando in pratica che il loro utilizzo è legato al contraddittorio:

- con la sentenza n. 4 del 14 gennaio 2009 (ud. del 29 ottobre 2008) la Commissione tributaria provinciale di Roma, Sez. XV –, non mette in dubbio la “*oggettiva attendibilità di tale fonte normativa stante il sufficiente grado di certezza e valenza probatoria insito nella medesima in quanto gli elementi posti alla base della stima dei ricavi e dei compensi desunti da dette fonti sono il frutto di una specifica attività di analisi che prevede la fattiva collaborazione delle Associazioni di categoria, le quali forniscono elementi di valutazione e conoscenza alla Commissione di esperti che esprime il parere previsto dall’art. 10 della legge n. 146/98, prima del decreto di approvazione ministeriale, per cui è onere del contribuente provare il contrario*”. In questa ottica l’Ufficio non può “*esimersi dal compiere ogni sforzo per individuare la reale capacità contributiva del soggetto, nel senso che non possa e non deve prescindere dal confronto dello studio di settore con la situazione concreta oggetto di accertamento così come il contribuente deve attivarsi per dimostrare l’eventuale inapplicabilità alla propria situazione dello strumento medesimo*”;
- con sentenza n. 18 del 5 febbraio 2009 (ud. del 22 gennaio 2009) la Commissione tributaria provinciale di Treviso, Sez. VI – ha affermato che l’applicazione pura e semplice dello studio di settore non costituisce elemento idoneo all’assolvimento dell’obbligo di motivazione dell’avviso di accertamento ex art. 42, D.P.R. n. 600/1973. La necessaria sussistenza di gravi incongruenze nei ricavi dichiarati rispetto alle risultanze dello studio comporta un’analisi da parte dell’Amministrazione finanziaria in relazione alle concrete condizioni nelle quali il contribuente opera e consegue il proprio reddito.

Emerge con tutta chiarezza da queste due sentenze che i giudici valutano la capacità contributiva del contribuente alla luce del contraddittorio che è **(1)** “*fondamentale, giacché postula che, in quella sede, il contribuente indichi le ragioni che, a suo avviso, non consentono di ritenere applicabile lo studio di settore invocato dall’Agenzia, ovvero le ragioni che giustificano l’anzidetto scostamento. In sede di contraddittorio, quindi, compete al contribuente, che intenda evitare l’emanazione di un avviso di rettifica, l’onere di indicare, anche se non di dimostrare, l’esistenza di circostanze che tolgano rilevanza induttiva al risultato desumibile dallo studio sia per quanto concerne la sua applicabilità alla fattispecie, sia per quanto riguarda quelle (le più varie) che possano spiegare lo scostamento (dagli impedimenti allo svolgimento dell’attività derivanti da fatti personali, alle caratteristiche*

organizzative dell'attività, alle eventuali crisi del settore nel quale il contribuente opera)".

Tale modo di operare permette di portare a conoscenza del funzionario una serie di fatti ed elementi che l'ufficio "ha l'obbligo di prendere in considerazione e verificare, cosicché non può notificare avviso di rettifica se non corredandone la motivazione con il disconoscimento o la confutazione dell'esistenza dei fatti adottati in sede di contraddittorio amministrativo, fatti indicati anche, in via esemplificativa, ma, ovviamente, senza pretesa di completezza, nelle circolari dell'Agenzia"[\[2\]](#).

La pronuncia di Massa Carrara

In questo contesto si inserisce la sentenza n. 183 del 18 maggio 2009 (ud. del 18 maggio 2009) della Comm. trib. prov. di Massa Carrara, Sez. II - secondo cui nell'ambito dell'accertamento delle imposte sui redditi fondato sugli elementi desumibili dagli studi di settore, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad avviare idonea istruttoria ed ad instaurare il contraddittorio con il contribuente, in quanto occorre verificare la sovrapposibilità con l'effettiva condizione reddituale del soggetto verificato.

La Commissione opera una carrellata giurisprudenziale, partendo proprio da una recente decisione della sez. I della stessa Commissione (sent. n. 8 del 19/1/2009) secondo cui le risultanze degli studi di settore pur non costituendo elementi sufficienti per legittimare la rettifica del reddito imponibile ben possono fondare una ripresa per maggiori redditi conseguiti laddove manchi del tutto la dimostrazione da parte del contribuente di uno stato di crisi tale da giustificare un anomalo grado di scarsa redditività dell'impresa.

"Sul presupposto, cioè, che il risultato derivante dall'applicazione degli studi di settore in ordine alla determinazione dei ricavi costituisce una presunzione relativa e che in presenza delle condizioni ex art. 10 c. 1 L. 8/5/1998 n. 146, può essere posto a base dell'accertamento, senza che l'Ufficio sia tenuto a fornire altra dimostrazione, dovendo il contribuente attivarsi per dimostrare che tale presunzione è inapplicabile al caso concreto, a conferma, con eventuale ricorso ad altre presunzioni, della veridicità del reddito dichiarato".

I giudici toscani riprendono e fanno proprio il pensiero della Corte di Cassazione:

- la sentenza n. 2876 del 6/2/2009, secondo cui "la censura relativa alla violazione di legge, con particolare riferimento alla D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, deve essere accolta. In effetti, tale norma, come integrata dal disposto del D.L. n. 331 del 1993, art. 62-sexies, comma 3, dispone che gli accertamenti condotti ai sensi del menzionato art. 39

(comma 1, lett. d) possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore, cui si riferisce il D.L. n. 331 del 1993, ad. 62 bis. In virtù di tale norma, - allorché ravvisi gravi incongruenze fra i valori dichiarati e quelli ragionevolmente attesi in base alle caratteristiche dell'attività svolta od agli studi di settore - può fondare l'accertamento, di maggiori ricavi, rispetto a quelli dichiarati, anche su tali gravi incongruenze e, quindi, anche al di fuori delle ipotesi previste dall'ad. 39 citato: il che costituisce, in pratica, un ulteriore elemento presuntivo, di carattere legale, certamente ammissibile anche in presenza di contabilità formalmente regolare (come, in genere, si verifica in presenza di gravi, precise e concordanti presunzioni (Cass. Nn. 10649/2001, 8494/1998, 4555/1998)").

- la sentenza n. 17229 del 28/7/2006), secondo cui *"in tema di accertamenti tributari, gli studi di settore, di cui all'art. 62-bis del D.L. n. 331 del 1993, convertito nella L. n. 427 del 1993, costituiscono atti amministrativi generali di organizzazione che non sono sufficienti a realizzare l'accertamento di un rapporto giuridico tributario. Infatti, perché si pervenga a tale risultato occorre il completamento dell'attività istruttoria amministrativa, nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, consentendo al contribuente, che voglia vincere la presunzione posta dagli studi di settore, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di adire il giudice tributario".* E prosegue la Corte che *"risulta, infatti, sia dalla descrizione sommaria dei fatti di causa effettuata dalla ricorrente nel suo ricorso per cassazione sia dalla sentenza impugnata che, nella fase procedimentale amministrativa che va dalla dichiarazione tributaria all'avviso di accertamento, tra ufficio tributario e contribuente non si è svolto alcun contraddittorio, cosicché è vano invocare uno studio di settore, che ha struttura oggettiva e soggettiva categoriale e, quindi, di genere, come strumento idoneo a regolare, di per sé, un caso di specie ultima. In questo senso è orientata la giurisprudenza di questa Corte nelle sentenze: 3 maggio 2005, n. 9135; 23 giugno 2003, n. 9946; 27 settembre 2002, n. 13995".*

Tra le Commissioni di merito, pur rilevandosi decisioni di segno apposto, i giudici toscani richiamano la sentenza della Comm. trib. prov. di Roma, sez. LX, n. 440 del 18/12/2008 per la quale, nell'ambito degli accertamenti fondati sugli studi di settore, l'Amministrazione finanziaria non deve semplicemente ricorrere all'adozione sic et simpliciter dello strumento statistico ma deve comunque verificare la possibilità di applicazione *"alla realtà concreta come anche rappresentata dal contribuente"*. E in senso conforme, la sentenza della Comm. trib. prov. di Rieti n. 125 del 14/10/2008: *"è ormai giurisprudenza costante di questa Sezione che la determinazione del reddito mediante l'applicazione degli automatismi degli effetti presuntivi previsti dalla legge deve comunque essere adeguata alla reale capacità contributiva del soggetto, perché diversamente si porrebbe in palese contrasto con il dettato costituzionale (art. 53). Per questa constatazione ai contribuente è stato concesso dall'ordinamento di poter disporre di prova a schema libero per poter dimostrare che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore. E' pacifico, infatti, che le presunzioni poste dagli studi di settore o da meccanismi simili hanno natura di presunzioni iuris tantum e non iuris et de iure e, come tali sono suscettibili di prova contraria"*.

Così anche la Comm. trib. prov. di Bologna n. 335 del 18/12/2006 nel caso di mancata collaborazione, pure adeguatamente sollecitata dall'ufficio, da parte del contribuente (il contribuente non si era presentato al contraddittorio, adducendo di essere ammalato, ma non documenta dolo), *"risulta legittimo il maggior reddito imponibile accertato dall'Agenzia delle Entrate ancorché fondato sulla mera praesumptio hominis dello studio di settore in quanto è stato lo stesso contribuente, con la sua condotta ingiustificatamente omissiva, ad impedire all'ufficio di valutare gli elementi che avrebbero potuto essere considerati ai fini della non applicazione dello studio di settore"*.

Tutto ciò premesso la Commissione Tributaria Provinciale di Massa Carrara, preso atto del mancato invio al contribuente dell'invito a comparire in sede amministrativa, che travolge l'intero procedimento, accoglie il ricorso.

Brevi riflessioni finali

L'atto di accertamento fondato sugli studi di settore è legittimo se preceduto dal contraddittorio e se l'ufficio ha valutato le ragioni di parte.

Due, quindi, sono gli elementi necessari:

- 1) contraddittorio;
- 2) valutazione del contraddittorio.

Roberta De Marchi

19 Giugno 2009

NOTE

(1) Batistoni-Ferrara, *L'attività istruttoria - Modalità operative di svolgimento dei controlli e delle verifiche: le possibili difese*, in *"il fisco"* n. 8/2009

(2) Batistoni-Ferrara, *L'attività istruttoria - Modalità operative di svolgimento dei controlli e delle verifiche: le possibili difese*, in *"il fisco"* n. 8/2009

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l