

Studi di settore: da soli non bastano

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 8 giugno 2009

l'accertamento fondato sugli studi di settore deve conseguire all'espletamento di un'istruttoria che consenta di verificare una grave incongruenza fra i dati emersi dalla dichiarazione del contribuente e quelli desumibili dagli studi di settore, non potendo fare ricorso ad elementi indiziari semplici privi dei requisiti di gravità, precisione e concordanza...

Con sentenza n. 15 del 26 marzo 2009 (ud. del 26 febbraio 2009) la Commissione tributaria regionale di Perugia, Sez. III, ha affermato che l'accertamento fondato sugli studi di settore deve conseguire all'espletamento di un'istruttoria che consenta di verificare una grave incongruenza fra i dati emersi dalla dichiarazione del contribuente e quelli desumibili dagli studi di settore non potendo fare ricorso ad elementi indiziari semplici privi dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Analizziamo la pronuncia che presenta aspetti di interesse.

Fatto

L'Agenzia delle Entrate di Foligno in data 29 /06/2007, notificava un avviso di accertamento per l'anno 2004 alla (...) con sede a Città di Castello, svolgente attività di Gestione Albergo, senza ristorazione.

L'accertamento è scaturito, in seguito ad una verifica della Agenzia delle Entrate di Castello che emetteva un p.v. di constatazione del 9/03/2007 con il quale si contestavano alla Società maggiori ricavi, non risultando congrua allo studio di settore con uno scostamento di

Euro 131.033,00 tra ricavo dichiarato (Euro 529.601,00) e ricavo stimato (Euro 660.634,00)

La parte ha proposto ricorso per l'annullamento dell'avviso di accertamento, sostenendo in particolare:

- in via preliminare di dichiarare nulla per assenza di motivazioni l'impugnato avviso di accertamento;
- in via subordinata l'annullamento dell'avviso di accertamento per due ordini di motivi giuridici: la mancanza di gravi precise e concordanti presunzioni richieste dall'art. 62 - sexies del D.L. 331/1993 per giustificare l'applicazione degli studi di settore e la ricostruzione indiretta dei ricavi, così come la mancanza di incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore; erronea ricostruzione dei ricavi derivanti dall'attività di ristorazione, dal momento che l'attività di albergo è stata svolta per la maggior parte a gruppi stranieri convenzionati con i quali era stato convenuto contrattualmente per ogni pasto Euro 13,50 rispetto a quelli attribuiti dall'Ufficio per Euro 26,00, così come quelli di pernottamento, avvenuti sulla base delle fatture relative alla lavanderia per il lavaggio delle lenzuola che non tengono conto sia di quelle riconsegnate rotte o mal pulite e quindi non più utilizzate, e sia di quelle che servivano come scorta per la clientela, con sostituzione giornaliera, trattandosi di albergo a quattro stelle.

L'Agenzia delle Entrate, con memoria resistente chiedeva di respingere il ricorso di parte, perché assolutamente privo sia di pregio giuridico che di merito, confermando la legittimità dell'operato dell'Ufficio.

In proposito faceva presente che già in sede di accesso, l'Ufficio ha proceduto ad una parziale ricostruzione indiretta dei ricavi derivanti da ristorazione e da pernottamento, evidenziando maggiori ricavi non dichiarati per Euro 42.577,56, raffigurandosi il tutto quale ipotesi di grave incongruenza valutata dalla norma per far scattare lo studio di settore.

I giudici di primo grado, respingevano il ricorso, in quanto ritenevano non sufficientemente suffragata da idonea documentazione contabile la tesi sostenuta dalla Società.

Ha proposto appello la Società, chiedendo la riforma della sentenza impugnata e l'accoglimento dell'appello.

Solleva in primis violazione e falsa applicazione degli artt. 1116 c.p.c., art. 39 lett. d) D.P.R. 600/73 e 62 sexies, comma 3, D.L. 331/93.

Ritiene nel caso di specie non sussistenti le gravi incongruenze che legittimino l'uso dello strumento degli studi di settore, perché da soli gli studi di settore non possono avere alcuna forza accertatrice, come deve dimostrare lo scostamento dei ricavi dagli studi di settore.

Osservano in proposito che i giudici di prime cure erroneamente hanno confuso l'importo dei ricavi in base all'applicazione degli studi di settore pari a Euro 131.033,00 contestati alla società e l'importo dei ricavi ricostruiti dall'Ufficio pari a Euro 42.577,56 (di cui Euro 7.232,74 per la ristorazione e Euro 35.344,82 nel settore alberghiero) sempre contestati alla società, ritenendo tale differenza di lieve entità.

Lamenta ulteriormente la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 116 c.p.c. delle regole probatorie, per avere l'Amministrazione finanziaria disatteso le prove fornite dalla società e la violazione dell'art. 132 c.p.c. e dell'art. 36 del D.Lgs. 546/92 per difetto di motivazione nella sentenza da parte del giudice.

Nel merito ribadisce quanto già fatto presente nel ricorso affermando che l'Ufficio per quanto riguarda i ricavi non ha considerato gli sconti praticati sulla base della convenzione stabilita ai gruppi tedeschi, che hanno rappresentato il 70% della clientela dell'anno.

Costituendosi l'Ufficio, ribadisce che gli studi di settore consentono all'Ufficio di procedere ad accertamento induttivo quando i ricavi o compensi dichiarati presentano gravi, come nel caso in questione, incongruenze rispetto a quelli desumibili dall'applicazione degli studi, a loro volta ricavati da elementi contabili risultanti dalle dichiarazioni fiscali dei contribuenti e dalle caratteristiche specifiche della attività.

La sentenza

Il Collegio, esaminati i documenti agli atti, ascoltate le parti entrambi presenti e rappresentate, giudica fondate e convincenti le argomentazioni e le prove fornite dalla società nel caso di specie e ritiene pertanto mancanti i presupposti per la legittimazione dell'accertamento che ha utilizzato gli studi di settore ai fini della determinazione dei maggiori ricavi.

L'iter fattuale e logico - giuridico adottato dall'Ufficio per l'accertamento della Società di che trattasi, è iniziato da un accesso mirato al fine di acquisire la documentazione contabile ai sensi e per gli effetti dell'art. 33 e 52 del D.P.R. 633/72, accesso che ha determinato la correttezza della contabilità ordinaria della Società in questione.

Per il solo fatto poi che la Società non risultasse congrua allo "*studio di settore*" relativamente all'anno 2004, l'Ufficio ha proceduto ad una parziale ricostruzione indiretta dei ricavi della società medesima, (art. 39 lettera d) e D.P.R. 600/73) attribuendo ricavi diversi da quanto contabilmente fatto dalla società medesima sulla base di contratti e prezzi stipulati con gruppi maggiormente stranieri attraverso Agenzie di mediazione turistica, che ha prodotto e allegato ai fascicoli.

L'ufficio, così operando ha determinato uno scostamento, di Euro 42.577,56, (di cui Euro

7.232,74 per la ristorazione e Euro 35.344,82 nel settore alberghiero) rispetto al dichiarato della Società e *“sulla base di ciò si è sentito autorizzato per far scattare la ricostruzione dei ricavi attraverso l'applicazione dello studio di settore pervenendo ad un maggior ricavo di ben tre volte superiore e pari a Euro 131.033,00”*.

Il Collegio, ritiene che *“per il caso in questione non si siano riscontrate né le condizioni normative e giuridiche, né le situazioni di fatto per poter confermare la legittimità dell'accertamento utilizzando la casistica degli studi di settore e tanto meno l'impiego dei correttivi (D.L. n. 81/2007 finanziaria 2008) attraverso le risultanze derivanti dagli indicatori di normalità economica di cui al comma 14 L. 296/2006. Le prove fornite dalla Società quale le convenzioni stipulate con i gruppi stranieri che hanno costituito la maggioranza della clientela dell'attività alberghiera ed i prezzi scontati rispetto a quelli del tariffario inviato alla Regione, risultano credibili e comunque attendibili in quanto documentate fino o a prova contraria di falso”*.

L'Ufficio, *“nonostante la possibilità investigativa in suo possesso non ha dimostrato il diverso, ma si è limitato a insinuare la inattendibilità e la veridicità di simili contratti di convenzioni che prevedevano costi sicuramente ridotti rispetto alle normali tariffe locali, sia per circostanze stagionali particolari che si possono presentare sia per la particolarità della clientela che si può presentare, nel corso dell'anno”*.

Dal punto di vista normativo, osservano i giudici, il comma 3 dell'art. 62 - sexies D.L. n. 331/93, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 427 del 29/10/1993, dispone che gli studi di settore costituiscono il presupposto per l'accertamento in base all'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. 600/73. Lo stesso art. 62 - sexies, comma 3, richiede inoltre espressamente, per legittimare l'accertamento, che si verifichi una grave incongruenza tra i ricavi od i compensi dichiarati dal contribuente e quelli fondatamente desumibili *“dagli”* studi di settore.

Non si ravvisa però in concreto, per il caso in questione, né l'esistenza della grave incongruenza, né motivi fondati per l'applicazione di una simile ricostruzione statistica.

“Se il legislatore avesse voluto attribuire a questi ultimi valore di presunzione legale relativa, avrebbe potuto semplicemente stabilire che gli accertamenti possono essere fondati sugli studi di settore”.

Il legislatore non ha ritenuto infatti sufficiente il risultato degli studi di settore come fatto noto per determinare acriticamente i risultati conseguiti dal contribuente, ma ha richiesto ulteriormente la presenza di “*gravi incongruenze*” tra questi ultimi e gli studi di settore.

“La ricostruzione indiretta dei ricavi che ha fatto scattare l’applicazione degli studi di settore, è stata ottenuta dall’Amministrazione in assenza di prove, basandosi unicamente su presunzioni di natura semplice (utilizzo nel calcolo dei ricavi del prezzario regionale e il calcolo induttivo delle lenzuola lavate per risalire alla presenza del numero dei clienti), presunzioni senza alcun valore probante e senza la concomitanza di circostanze gravi precise e concordanti”.

Ciò non può dar luogo di per sé alla creazione di una grave incongruenza tale da abilitare automaticamente la ricostruzione dei ricavi con l’allineamento con i valori risultanti dallo studio di settore, addirittura triplicando i ricavi medesimi.

L’unico elemento scaturito dall’accertamento dell’Ufficio e rimasto a livello di pura e semplice presunzione è stato quello di aver considerato nella ricostruzione dei ricavi, l’utilizzazione dei prezzi forniti dalla stessa Società alberghiera all’Ufficio Turismo della Regione, comunicazione che avviene normalmente per prassi da parte dei vari albergatori esistenti nella Regione.

“Il predetto tariffario però che di per se non costituire unico elemento di prova e di indagine certa e indiscussa per la ricostruzione dei ricavi dell’attività alberghiera, tanto più che dalle risultanze del processo verbale di constatazione dell’Ufficio, non sono emerse irregolarità contabili. Il tariffario si riferisce a cessione di prestazioni alberghiere nei casi di clientela normale ed applicato individualmente nei periodi stagionali di maggior richiesta e periodi particolari (periodo natalizio, pasquale e periodo di ferragosto)”.

Solitamente, simili prezzi e tariffe non vengono applicate dagli albergatori in tutto l’anno e tanto meno nel caso di clientela particolare costituita, come per il caso in questione, da gruppi per la maggior parte stranieri rappresentati da agenzie di intermediazione, che godono di convenzioni e contratti con prezzi speciali scontati e comunque ridotti rispetto al tariffario ufficiale previsto regionale.

Anche il fatto poi che *“l’Ufficio ha ulteriormente insinuato che parte dei ricavi potessero non essere stati fatturati contabilmente, dal momento che le scritture contabili ed i registri non potevano documentare da sole e con certezza tutta la fatturazione della clientela effettivamente avvenuta, rappresenta una affermazione legata a pura e semplice presunzione è certamente non giustifica in modo automatico il ricorso ad una ricostruzione dei ricavi mediante gli studi di settore ai fini della ricostruzione dei ricavi. Quest’ultima argomentazione ed insinuazione, farebbe presupporre presenze e pernottamenti di persone non regolarmente registrate in un albergo che come quello in questione è situato in un contesto di estrema visibilità cittadina per essere centrale e noto. La conseguenza di ciò porterebbe di fatto a sanzioni amministrative da parte di autorità pubbliche, compresa quella di organi di polizia, che non risultano essere però ne avvenute né provate”*.

Per tutto ciò premesso, non può pertanto essere condivisa dal Collegio, il procedimento logico - giuridico dell’accertamento né l’affermazione sostenuta dall’Amministrazione Finanziaria dell’esistenza di gravi incongruenze che giustifichino il ricorso allo studio di settore, sia perché non è stato assolto da parte dell’Ufficio l’obbligo di confrontare e supportare il risultato dello studio con presunzioni, gravi, precise e concordanti in capo alla contabilità della Società esaminata, né sono state motivate a giudizio del Collegio, in modo esauriente le ragioni del rigetto delle tesi della contribuente.

Brevi considerazioni

Gli studi settore, privi di gravità, precisione e concordanza, non superano il vaglio dei giudici.

E nel caso in questione, addirittura, era stata pure svolta una attività esterna di riscontro.

Il punto nodale è quindi legislativo, per i giudici perugini: non è stata mai modificata la norma base, cioè l'art. 62-sexies, terzo comma, che ne condizionano l'utilizzo al preventivo riscontro di una grave incongruenza tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore.

La necessità della sussistenza delle gravi incongruenze ha portato i giudici perugini quindi a ribaltare la sentenza di primo grado.

Francesco Buetto

8 Giugno 2009

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

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