

Fisco

Accertamento

## Studi di settore illegittimi se non suffragati da presunzioni gravi, precise e concordanti

di Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima (BA), Avvocato, di Paolo Angelillis - Loconte & Partners

Gli studi di settore non rappresentano uno strumento autonomo su cui fondare un avviso di accertamento e devono essere sempre accompagnati da ulteriori presunzioni con caratteristiche di gravità, precisione e concordanza.

È quanto si evince da una recente pronuncia di merito, depositata dalla CTR Lazio il 12 marzo scorso.

La controversia sottoposta al vaglio dei giudici capitolini ha inizio nel 2005, quando ad una S.r.l. veniva notificato un avviso di accertamento mediante il quale l'Ufficio, previo contraddittorio, rilevato che l'ammontare dei ricavi dichiarati in UNICO era inferiore a quello derivante dall'applicazione degli studi di settore, accertava maggiori imposte ai fini IRPEF, IVA ed IRAP.

La società impugnava l'avviso, eccependo al contempo l'illegittimità dello strumento operativo di cui al D.M. 30 settembre 1999 di approvazione dello studio di settore e l'infondatezza nel merito dell'avviso di accertamento. I giudici di prime cure accoglievano in toto le doglianze della ricorrente.

Detta pronuncia veniva impugnata dall'Ufficio, il quale riteneva che a seguito dell'introduzione degli studi di settore, si sarebbe stabilita una **presunzione semplice** di redditività che in quanto tale consentirebbe al contribuente di fornire la prova contraria dell'applicabilità dello studio. Prova che evidentemente non era stata adeguatamente fornita dalla contribuente.

I giudici regionali non apprezzavano la bontà delle doglianze avanzate dall'Agenzia, rigettando integralmente l'appello e compensando le spese di lite tra le parti.

Per giungere a detta conclusione, il Collegio ha richiamato un **consolidato orientamento giurisprudenziale**, autorevolmente espresso dalle Sezioni Unite della Suprema Corte già dal 2009 (cfr. SS.UU. nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009) secondo le quali, la procedura di accertamento standardizzato derivante dall'applicazione degli studi di settore, costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è determinata *sic et simpliciter* dai soli standards in sé considerati, ma nasce e si perfeziona in seguito al **contraddittorio** da attivare **obbligatoriamente** col contribuente, pena la nullità dell'accertamento. Di converso, su quest'ultimo incombe l'onere di provare "senza limitazione alcuna di mezzi e contenuto" e "con ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici" (per usare le parole dei giudici di merito) la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards, in considerazione altresì della realtà specifica dell'attività economica nel periodo di tempo considerato.

Ebbene, nel caso di specie, la CTR ha avuto modo di constatare come l'Ufficio, nell'effettuare i rilievi, si fosse basato unicamente sui risultati di Gerico (acronimo di Gestione Ricavi e Compensi che, come noto, consiste in un software elaborato e gestito dall'Agenzia delle Entrate grazie al quale è possibile analizzare la coerenza economica e la congruità delle dichiarazioni fiscali delle attività professionali e delle aziende), emettendo quindi un avviso di accertamento basato esclusivamente sulle risultanze degli studi di settore, omettendo perciò stesso di tenere conto degli ulteriori elementi fattuali, utili a contornare la pretesa impositiva dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Di converso, il contribuente ha correttamente dimostrato la sussistenza del minor reddito con riferimenti precisi, circostanziati e concreti tali da giustificare ampiamente il fatto che i ricavi dichiarati fossero inferiori a quelli derivanti dagli studi di settore, convincendo quindi il Collegio giudicante a respingere l'appello proposto dall'Ufficio.

D'altronde, argomentano i giudici capitolini con riferimento alla circolare n. 13/E/2009, l'Amministrazione finanziaria non può limitarsi ad **applicare pedissequamente le risultanze degli studi**, ma è altresì onerata di allegare alla propria attività accertatrice "**specifiche attività istruttorie** sia interne, sia esterne (accessi mirati, verifiche) al fine di **approfondire il quadro probatorio** nell'ottica del controllo sull'intera posizione fiscale". Lo studio infatti, di per sé mal si presta a rappresentare la particolare situazione dell'attività del contribuente perché, essendo di natura statica, è privo di quell'elasticità necessaria ad adeguarsi alle fluttuazioni del mercato ed alla realtà economica dell'impresa, tanto più in una fattispecie come quella in commento, caratterizzata da una corretta tenuta della contabilità. In assenza dei suddetti ulteriori elementi probatori quindi, lo studio si estrinseca in un "mero strumento matematico statistico" che non è di fatto sufficiente a legittimare la maggiore pretesa impositiva, poiché non connotata dai requisiti della gravità, precisione e concordanza.

Dalla lettura della sentenza in commento, si evince quindi come i giudici di merito stiano (correttamente) procedendo ad applicare i principi espressi dalle Sezioni Unite del 2009. In tal modo si offre la possibilità al contribuente di **dimostrare**, in maniera viepiù ampia ed articolata, che lo "scostamento" dagli studi di settore non sia frutto di un'attività elusiva, ma trovi fondamento nelle **condizioni oggettive di**

**mercato**, specie in un periodo di contrazione economica come quello attuale.

**Riferimenti normativi**

Commissione tributaria regionale Lazio, sez. XXVIII, sentenza 12/03/2014, n. 1477