

# Studi di settore: in presenza di gravi incongruenze al contribuente la prova contraria

commento a cura dell'Avv. Maurizio Villani e della Dott.ssa Paola Rizzelli

## Accertamento - Accertamento e controlli - Studi di settore - Utilizzo in sede di accertamento - Gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli determinabili in base agli studi di settore - Legittimità dell'accertamento

In caso di accertamenti basati sugli studi di settore e in presenza di gravi incongruenze dei dati da essi risultanti rispetto ai ricavi dichiarati dal contribuente, vi è l'onere da parte di quest'ultimo di fornire la prova contraria. Pertanto, è legittimo l'accertamento basato sugli studi di settore nell'ipotesi in cui l'Ufficio abbia fornito la prova delle gravi incongruenze richieste dall'art. 62-sexies del D.L. n. 331/1993, mentre il contribuente non sia riuscito a fornire alcun elemento di prova contraria, non solo attraverso il dato derivante dagli studi, ma anche sulla base di altri elementi.

### REPUBBLICA ITALIANA IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Lupi, Rel. Bisogni - Ord. n. 14313 del 15 giugno 2010)

#### Svolgimento del processo

1. La controversia ha per oggetto l'impugnazione degli avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia delle Entrate di Brescia aveva contestato, sul presupposto delle diverse risultanze degli studi di settore, alla contribuente F.A., il percepimento di un maggior reddito di impresa derivante dalla sua attività di parrucchiera;
2. La C.T.P. di Brescia ha rigettato il ricorso, anche in considerazione dell'adozione da parte della contribuente del regime di contabilità semplificato, mentre la C.T.R. ha accolto l'appello della contribuente richiamando la giurisprudenza della Corte di Cassazione secondo cui gli studi di settore rappresentano sì un presupposto idoneo a giustificare l'azione accertativa della Amministrazione Finanziaria ma, al tempo stesso, risultano inidonei a provare, ex se, la fondatezza dell'accertamento se non trovano riscontri in altri elementi che tengano conto della effettiva realtà aziendale o professionale del contribuente;
3. Ricorre per cassazione l'Agenzia delle Entrate con tre

motivi di impugnazione:

- a) violazione e falsa applicazione delle norme di diritto e in particolare del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 12 e 18 (per il mancato rilievo dell'inammissibilità dei ricorsi di merito proposti da un esercente la professione di geometra e come tale sfornito della capacità di rappresentare e difendere in giudizio la contribuente);
- b) violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, del D.L. n. 331 del 1993, artt. 62 bis e sexies, art. 2721 c.c., e L. n. 146 del 1998, art. 10;
- c) motivazione insufficiente.

#### Motivi della decisione

La Corte ritiene che:

1. il primo motivo di ricorso non sia fondato difettando l'interesse a proporlo da parte della amministrazione finanziaria, che per altro non ha opposto tale rilievo alla costituzione in giudizio della contribuente nei gradi di merito;
  - il secondo motivo di ricorso appare invece fondato per quanto concerne l'onere del contribuente di fornire la prova contraria in caso di accertamenti basati sugli studi di settore e in presenza di gravi incongruenze dei dati da essi risultanti rispetto ai ricavi dichiarati dal contribuente (Cass. 8643/2007);
  - il terzo motivo appare assorbito dal precedente in quanto la motivazione specifica impugnata dalla ricorrente appare resa solo ad colorandam e non può assumere un rilievo autonomo rispetto all'applicazione di un principio giurisprudenziale che appare di per sé decisivo;
2. Sussistono i presupposti per la contrattazione della controversia in camera di consiglio e se l'impostazione della presente relazione verrà condivisa dal Collegio per l'accoglimento del ricorso, ritenuto che tale relazione appare pienamente condivisibile e deve aggiungersi alla sua motivazione, quanto al terzo motivo, che la proposta, in sede di contraddittorio preliminare, da parte della Amministrazione finanziaria, di una riduzione dei ricavi non può essere interpretata, in generale, come riconoscimento dell'infondatezza dell'accertamento ma come volontà dell'amministrazione di pervenire a un accordo transattivo con il contribuente;
  - il ricorso deve essere accolto con cassazione della sentenza impugnata e rinvio ad altra sezione della C.T.R. della Lombardia che deciderà anche sulle spese





del giudizio di cassazione.

#### P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia ad altra sezione della C.T.R. della Lombardia che deciderà anche sulle spese processuali del giudizio di cassazione.

#### COMMENTO

Con l'ordinanza in commento, la Suprema Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi sulla legittimità dell'accertamento basato sugli studi di settore.

Nello specifico, essa a ripetuto che spetta al contribuente fornire la prova contraria in caso di accertamenti basati sugli studi di settore e in presenza di gravi conseguenze dei dati da essi risultanti rispetto ai ricavi dello stesso dichiarati.

Conseguentemente, la Corte ha ritenuto legittimo l'accertamento basato sugli studi di settore qualora l'ufficio provi le gravi incongruenze e il contribuente, nei cui confronti si trasferisce, successivamente, l'onere probatorio, non è in grado di fornire prove contrarie. In ragione di quanto enunciato, non è ravvisabile alcuna inversione di tendenza da parte della Suprema Corte, rispetto al suo più recente orientamento.

Sul punto difatti, le Sezioni unite della Suprema Corte (Cass, SS.UU., 18 dicembre 2009, sentenza nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 e, da ultimo, Sez. trib., 6 luglio 2010, ordinanza n. 15905) hanno statuito che "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 standards in sé considerati, ma nasce procedimentalmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento con il contribuente.

La Suprema Corte, inoltre, ha rilevato che gli studi di settore rappresentano degli indici rivelatori di una possibile anomalia nel comportamento fiscale del contribuente, evidenziata dall'eventuale scostamento rispetto ai risultati del software Gerico. Lo scostamento, tuttavia, non deve essere qualsiasi, ma testimoniare una grave incongruenza, come prevede espressamente l'art. 62-sexies, co. 3, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con modif. con L. 29 ottobre 1993, n. 427.

Quest'ultimo, riportato nella sentenza n. 8643/2007, che la stessa Suprema Corte richiama nell'ordinanza in commento, così dispone "gli accertamenti di cui agli artt. 39, co. 1, lett. d). D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (...) possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore".

Il richiamato art. 39, co. 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, poi, si compone di due periodi: il primo

consente la rettifica della dichiarazione sulla base dell'ispezione delle scritture contabili nonché sulla base dei dati e delle notizie raccolti in seguito ad inviti, accessi, ecc. (rettifiche analitiche); mentre il secondo periodo consente la rettifica sulla base di presunzioni semplici, purchè queste risultino gravi, precise e concordanti. È chiaro, pertanto, in base all'enunciato dettato normativo, avallato anche dalla recente giurisprudenza citata, che il riferimento dell'art. 62-sexies all'art. 39, co. 1, lett. d), vada inteso come rivolto al secondo periodo di tale lettera.

Il legislatore, difatti, oltre ad inquadrare gli accertamenti determinati dagli studi di settore tra quelli basati su presunzioni semplici, ha ulteriormente richiesto, per legittimare l'accertamento, che vi siano "gravi incongruenze" tra i ricavi/compensi dichiarati e quelli derivanti dagli stessi studi.

Sono tali incongruenze, quindi, a conferire allo scostamento risultante dall'applicazione degli studi di settore i requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Per cui solo laddove l'Ufficio provi la sussistenza delle stesse, sorge in capo al contribuente il conseguente onere di fornire la prova contraria senza alcuna inversione dell'onere della prova a fronte di una presunzione che, per legge ed interpretazione giurisprudenziale, è semplice e non legale.

Quest'ultima, difatti, dovrebbe dispensare da qualunque prova colui a favore del quale essa è stabilita (art. 2728 c.c.), circostanza questa del tutto assente nel caso de quo, in cui, invece, l'Ufficio è sempre tenuto per primo a provare le gravi incongruenze, affinché sorga i capo al contribuente il conseguente onere della prova.

In ragione di quanto enunciato, non è condivisibile attribuire valore di presunzione legale agli studi di settore con conseguente inversione dell'onere della prova in campo al contribuente.

Né tantomeno tale attribuzione può evincersi dall'ordinanza in commento.

Con essa, infatti, la Suprema Corte, ritenendo legittimo l'accertamento basato sugli studi di settore qualora l'ufficio provi le gravi incongruenze e il contribuente, nei cui confronti si trasferisce, successivamente, l'onere probatorio, non è in grado di fornire prove contrarie, ha semplicemente evidenziato, ancora una volta, come siano le comprovate gravi incongruenze a conferire i requisiti di gravità, precisione e concordanza, propri delle presunzioni semplici, ai risultati ottenuti dall'applicazione degli studi di settore.

Pertanto, è in senso conforme all'enunciato dettato normativo ed all'interpretazione giurisprudenziale più recente che deve essere letta l'ordinanza in commento, la quale non presenta alcuna novità rispetto al passato quanto piuttosto una valida conferma.

Avv. Maurizio Villani  
Dott.ssa Paola Rizzelli