



**Accertamento e studi di settore:  
l'orientamento delle Sezioni Unite e la  
Circolare n. 19/E  
dell'Agenzia delle Entrate**

**prof. avv. Paola ROSSI**

Diretta 17 maggio 2010

**LA POSIZIONE DELLE SEZIONI UNITE**



Le sentenze nn. 26635 a 26638 del 18.12.2009 affrontano quattro tematiche:

- valenza probatoria degli strumenti parametrici (parametri e studi di settore);
- modalità applicative di tali strumenti e ruolo del contraddittorio;
- motivazione atti di accertamento fondati su sistemi di accertamento per standard;
- ripartizione dell'onere della prova tra ufficio impositore e contribuente



Nelle sentenze nn. 26635 a 26638 del 18.12.2009 la Corte afferma che:

- i parametri rappresentano una tappa fondamentale del percorso di affinamento dei c.d. metodi standardizzati di accertamento;
- ai parametri va attribuita la natura di presunzione semplice *in quanto estrapolazione statistica a campione di una platea omogenea di contribuenti oggetto di monitoraggio;*



- alle stesse conclusioni deve pervenirsi per gli accertamenti fondati sugli studi di settore, che pur costituendo uno strumento più raffinato, restano anch'essi *un'elaborazione statistica che segnala una possibile anomalia dell'ammontare dei ricavi e/o dei compensi dichiarati rispetto a quello che l'elaborazione statistica stabilisce essere il livello "normale" in relazione alla specifica attività svolta dal contribuente*

## RUOLO DEL CONTRADDITTORIO



Per quanto accurate e significative, le quantificazioni derivanti dall'applicazione degli studi di settore restano sempre elaborazioni statistiche il cui frutto è una mera ipotesi probabilistica da validare – in contraddittorio con il contribuente – in relazione all'effettiva situazione economico-patrimoniale del soggetto accertato

L'adeguamento del reddito "astratto" risultante dall'applicazione degli strumenti parametrici al reddito "concreto" oggetto di accertamento passa necessariamente attraverso il contraddittorio, sede in cui il contribuente potrà fornire i propri chiarimenti e gli elementi giustificativi del rilevato scostamento o dell'inapplicabilità nella specie dello standard

## RUOLO DEL CONTRADDITTORIO



A ragionare diversamente i sistemi di accertamento per standard si trasformerebbero da mezzi di accertamento in mezzi di determinazione del reddito con un'illegittima compressione dei diritti emergenti dagli artt. 3, 24 e 53 cost. Per cui il limite all'utilizzabilità di tali strumenti sta:

- da un lato nell'impossibilità di far conseguire dall'eventuale incongruenza tra ricavi attesi e quelli dichiarati un automatismo nell'accertamento;
- dall'altro nel riconoscimento della partecipazione del contribuente alla fase di formazione dell'atto di accertamento mediante un contraddittorio preventivo che non limita in alcun modo la facoltà di prova del contribuente nell'eventuale successiva fase processuale

## CONTENUTO DELLA MOTIVAZIONE



Il sistema di presunzioni semplici alla base delle procedure di accertamento standardizzato riesce ad acquisire i requisiti di gravità, precisione e concordanza solo all'esito del descritto percorso procedimentale di adeguamento che ne dimostri:

- l'applicabilità alla concreta realtà oggetto di accertamento;
- giustificabilità dell'onere della prova posto a carico del contribuente (senza però alcun limite di mezzi e di contenuto)

Qualificato il contraddittorio come elemento essenziale ed imprescindibile del giusto procedimento, la motivazione dell'atto di accertamento non potrà esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento dai parametri, ma dovrà essere integrata con le ragioni per le quali le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio sono stati disattese

## RIPARTIZIONE ONERE DELLA PROVA



L'onere della prova risulta pertanto così ripartito:

- all'ente impositore fa carico la dimostrazione della capacità dello studio di rappresentare correttamente la "normalità economica" della realtà oggetto di controllo;
- mentre
- al contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza di cause particolari che impediscono allo studio di rappresentare correttamente la propria singola posizione, o più in generale di non riuscire a rappresentare correttamente la realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce

## LA CIRCOLARE N. 19/E DEL 14 APRILE 2010

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Con la Circ. n. 19/E del 2010 l'Agenzia detta istruzioni agli uffici per la gestione delle controversie in materia di studi di settore alla luce dell'orientamento delle Sezioni Unite.

A questo proposito l'Agenzia afferma che:

- a) esiste nel diritto procedimentale tributario un sottosistema di meccanismi di accertamento standardizzati che in quanto elaborati su dati medi e generalizzati sono dotati di una forza dimostrativa intrinsecamente debole, se non adeguati alla realtà del singolo contribuente;
- b) il contraddittorio – in attuazione del giusto procedimento e del principio di cooperazione – consente all'ufficio di commisurare alla concreta realtà economica del contribuente la presunzione indotta dallo scostamento rilevato;

## LA CIRCOLARE N. 19/E - CONTRADDITTORIO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



- c) l'accertamento standardizzato non preceduto dal contraddittorio è quindi invalido ed in presenza di tale omissione – rilevata dal contribuente in primo grado – gli uffici ometteranno di coltivare le controversie chiedendo la cessazione della materia del contendere e fornendo al giudice elementi che possano giustificare la richiesta di compensazione delle spese di giudizio (infruttuoso tentativo di contraddittorio con il contribuente);
- d) ove il contraddittorio sia stato offerto al contribuente e questi non ne abbia approfittato, l'ufficio potrà motivare l'accertamento sulla sola base dello scostamento dai parametri;

## LA CIRCOLARE N. 19/E – MOTIVAZIONE

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



- e) nella motivazione dell'atto l'ufficio deve dar conto delle ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio, tuttavia, la mancata indicazione di tali ragioni non configura una carenza di motivazione *“quando tali ragioni sono state comunque esplicitate dall'ufficio in sede di contraddittorio e riportate nel relativo verbale ovvero siano comunque desumibili dal medesimo verbale, consegnato al contribuente e quindi da questo conosciuto”*;
- f) tutto ciò in ragione del fatto che l'indicazione in motivazione delle ragioni *“risponde all'esigenza di realizzare il giusto procedimento anche nella fase di accertamento, più che alla necessità di riproporre nell'atto impositivo gli elementi necessari per poter esplicitare il proprio diritto di difesa (quando questi elementi siano già noti al contribuente)”*

## LA CIRCOLARE N. 19/E – MOTIVAZIONE

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



La conclusione non convince per più di una ragione:

- a) contraria al corso giurisprudenziale (Corte cost., ord. n. 244/09; Cass., n. 4624/09) che ha affermato l'assoluto rilievo del contraddittorio endoprocedimentale ai fini della validità dell'atto conclusivo del procedimento di accertamento in quanto il rispetto delle regole sulla formazione del convincimento dell'ente impositore impone che nella motivazione debbano confluire ed indicarsi i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che ne giustificano l'emanazione;
- b) contraria a quanto affermato dalla CGCE (C-349/07, *Sopropè*) che ha affermato come la tutela del diritto di difesa imponga che i destinatari di un atto lesivo debbano essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito ad ogni elemento sul quale l'amministrazione abbia fondato il proprio convincimento;

## LA CIRCOLARE N. 19/E – MOTIVAZIONE

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



- c) si rischia di far dipendere la legittimità dell'atto di accertamento non da un dato "certo" (le ragioni riportate nel verbale), ma da uno assolutamente "incerto" (le ragioni desumibili dal verbale), quindi in sostanza il contribuente si vedrebbe costretto ad eccepire la carenza di motivazione di un atto neanche endo-procedimentale, ma di un atto che ha più o meno concorso alla formazione del convincimento dell'ufficio (quindi di un atto privo di rilevanza giuridica esterna e che potrebbe addirittura mancare o non recare tali indicazioni);
- d) mentre è inconferente l'affermazione in cui si fa rinvio alla libertà del contribuente di poter svolgere come ritiene più opportuno la propria linea difensiva rinviando le sue difese alla sede proces-suale, cosa che non può fare l'ufficio su cui grava l'onere di corredare l'atto di accertamento con idonea motivazione

## LA CIRCOLARE N. 19/E – INERZIA

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Riguardo, poi, alla posizione del contribuente che non abbia partecipato al contraddittorio, la Circolare afferma che:

- a) il giudice potrà valutare questo tipo di comportamento nel quadro probatorio;
- b) l'ufficio potrà motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione delle risultanze dello strumento presuntivo, dando tuttavia conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio, nonostante il rituale invito

## LA CIRCOLARE N. 19/E – INERZIA

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Riguardo a quest'ultima affermazione la Circolare arriva ad affermare che secondo la Suprema Corte la mancata partecipazione al contraddittorio importerebbe l'acquisizione da parte degli strumenti parametrici dei requisiti di gravità, precisione e concordanza

Anche questa conclusione deve essere sottoposta a critica, in quanto le Sezioni Unite si limitano ad affermare che in caso di mancata risposta può ritenersi sufficientemente motivato anche un atto basato sulle sole risultanze degli studi

## LA CIRCOLARE N. 19/E – INERZIA

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



E ciò in ragione del fatto che il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite è quello secondo cui

- a) gli studi appartengono ad un sistema di presunzioni semplici la cui gravità, precisione e concordanza non può mai essere determinata *ex lege in relazione ai soli standard in sé considerati*;

con la conseguenza che

- b) anche in caso di mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio resta sempre a carico dell'ufficio la dimostrazione dell'applicabilità dello studio di settore al caso concreto oggetto di accertamento (*in questo caso sulla base degli elementi in suo possesso – Circ. n. 5/E del 2008*)



## STUDI DI SETTORE E REDDITOMETRO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Con la Circ. n. 13/E del 2009 e la nota n. 68125/09, l'Agenzia ha sostenuto che per avvalorare la posizione di non congruità evidenziata da GE.RI.CO. e, quindi, per rafforzare e personalizzare la presunzione di non congruità dei ricavi/compensi dichiarati ed adeguarla alla realtà del singolo contribuente gli uffici potevano far ricorso anche ad elementi "indice" di capacità di capacità contributiva tratti dal redditometro e riferibili sia al contribuente accertato, sia ad altre persone fisiche a lui direttamente collegate (possesto di autovetture, immobili, imbarcazioni, azioni, partecipazioni, spese per premi assicurativi)

## STUDI DI SETTORE E REDDITOMETRO

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Con la successiva Circ. n. 12/E del 2010, l'Agenzia sembrava aver precluso tale possibilità agli uffici che potevano utilizzare a conferma delle risultanze degli studi solamente elementi direttamente connessi all'attività di impresa o di lavoro autonomo (indicatori di coerenza, redditività a livello pluriennale, etc.)

Nella Circ. n. 20/E del 2010, in materia di attività di controllo per l'anno 2010, l'Agenzia ha avviato un programma di 10 mila controlli nei confronti di soggetti "congrui" al fine di intercettare situazioni di congruità ottenute artificialmente da ricercare riscontrando il tenore di vita implausibile rispetto a quello giustificabile con riferimento al reddito complessivo dichiarato