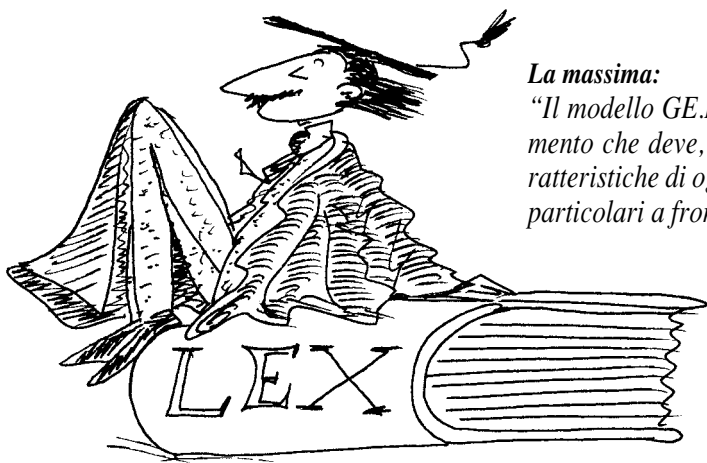


Ge.Ri.Co è un modello matematico che deve trovare riscontri oggettivi

Studi di settore: più presunzione che effettiva realtà

di Eugenio Vitello



La massima:

“Il modello GE.RI.CO, modello matematico, rappresenta un orientamento che deve, però, trovare qualificazione con riscontri aventi caratteristiche di oggettività e motivazioni soggettive in ordine ad aspetti particolari a fronte di presentate eventuali difformità gestionali”.

Comm. Trib. Prov di Brescia, Sez. 01

Sent. N.12/1/08 del 25.1.2008

Pres. G. Melluso

Rel. Sergio Paghera

Svolgimento del processo

E' stato tempestivamente proposto ricorso contro un avviso di accertamento sull'attività svolta nell'anno 2002 che ha comportato un riaccertamento di IRAP, IVA, IRPEF ed INPS.

Il ricorrente, che svolge attività di trattamento e rivestimento metalli, ha visto correlare la propria produzione, attraverso gli Studi di settore, con una presunzione di normalità lavorativa e con un induttivo criterio valutativo da riferire al risultato dell'anno in discussione.

L'esperito tentativo di accertamento con adesione non ha portato ad una concreta soluzione, apparendo distanti le posizioni di addebito rispetto alle capacità economiche del soggetto valutato in termini di possibili ricavi.

Lamenta, parte ricorrente, la non individuata modalità di accertamento: analitico o induttivo, ritenendo che gli Studi settore rappresentino una presunzione semplice e che, quindi, occorra, ai fini riaccertativi d'impo-

sta, correlarli ad altri elementi che rivelino incongruenze gravi, precise e concordanti.

Le scritture opposte per gli anni precedenti che non hanno consentito rilievi depongono per una correttezza contabile che fa fede di possibili oggettivi riscontri di corretta correlazione costi/ricavi.

Il modello GE.RI.CO., modello matematico, rappresenta un orientamento che deve, però, trovare qualificazione con riscontri aventi caratteristiche di oggettività e motivazioni soggettive, in ordine ad aspetti particolari a fronte di presentate eventuali difformità gestionali.

Dopo il contraddittorio, effettuato di presenza, l'Ufficio opera una ricostruzione reddituale che è carente di motivazioni e lo stesso non individua né dimostra le gravi incongruenze e non analizza assolutamente le corrette scritture contabili.

I richiami operati dall'Ufficio, secondo parte ricorrente, comma 3, art 62-sexies - per gli accertamenti di cui all'art. 39, primo comma, lette-

ra d, del D.P.R. 600/73 e successive modificazioni e 54 del DPR 633/72 e successive modificazioni non sono correlabili a circostanze che motivano adeguatamente l'atto impugnato. Le motivazioni di parte attrice, trovano fondamento e sostegno nella sentenza n. 17229 della suprema Corte di Cassazione che, in data 9 febbraio 2006, così precisa: “Né data la natura di atti amministrativi generali di organizzazione, rivestita dagli studi di settore previsti dall'art. 62-bis del d.l. 30.08.1993, N. 331, convertito in L. 29.10.1993, n. 427, si possono considerare sufficienti perché l'ufficio tributario operi l'accertamento di un rapporto giuridico tributario di specie ultima, senza che l'attività istruttoria amministrativa sia completata nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente, ai sensi dell'art. 12, comma 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di essere costretto ad adire il giudice tributario,

di vincere la mera *presumptio hominis* costituita dagli studi di settore". Da tale contesto emerge che a fronte di una presunzione semplice (presenza di corretta contabilità) è l'Ufficio che deve provare gli emergenti requisiti di gravità, precisione e concordanza che confortano la sua presunzione.

Le motivazioni di merito evidenziate da parte ricorrente sia con riferimento alla famiglia, sia alla salute, sia all'età, sia all'utilizzo di piccoli obsoleti macchinari, sia alla intervenuta successiva cessazione dell'attività depongono per un evidente contenimento delle opportunità produttive. L'esercizio di un'attività marginale, per le motivazioni sopra espresse, non può correlarsi che a produttività adattata degli studi di settore.

Chiede, parte attrice, l'annullamento dell'atto impugnato.

Alle motivazioni di parte ricorrente si oppone l'Ufficio ribadendo la validità e la valenza innovativa degli studi di settore.

Lo scostamento dei ricavi o dei

compensi dichiarati da quanto risultante dagli studi di settore è già, per sé, presunzione grave, precisa e concordante.

In ordine all'onere della prova spetta al ricorrente fornire gli elementi atti a dimostrare il minor reddito.

Il soggetto non ha prodotto, in contraddittorio, elementi ritenuti idonei per una "misurazione ragionevole" del presupposto impositivo.

Dichiara comunque l'Ufficio, in presenza di ulteriore idonea documentazione, la disponibilità ad un'eventuale conciliazione giudiziale.

Quanto relazionato, a norma dell'art. 33 comma 1 del D. Lgs. n. 546/92, in udienza, conferma quanto formalmente acquisito agli atti con migliore puntualizzazione della situazione di fatto nel periodo riaccertato.

Appaiono motivate le doglianze di parte ricorrente che, è evidente, non può produrre documentalmente più di quanto è rappresentato da corretta contabilità e dalle motivazioni di merito riferite.

L'Ufficio, nello specifico, si limita a

dare peso alla valenza degli studi di settore, a misconoscere le motivazioni di merito esposte, a richiedere prove che, ove non accolte, divengono incompatibili con qualsiasi accordo.

Offre, lo stesso Ufficio, una opportunità di possibile finale conciliazione giudiziale che depone per una gravità, una precisione ed una concordanza di presunzioni non oggettivamente riscontrata.

Da ciò e dalla carenza di motivazioni dell'atto, la decisione dell'organo giudicante anche in ordine alle spese di giudizio.

La Commissione p.q.m.

Accoglie il ricorso. Spese compensate.

Commento

La sentenza in esame si occupa di un metodo di "Accertamento" effettuato sulla base dei cosiddetti "Studi di settore" che costituiscono una evoluzione dei Parametri, sotto il profilo metodologico, ma dei quali mantengono il peccato originale quando ambiscono ad essere classificati Accertamento anziché spia ed ausilio dell'attività di indagine strumentale all'atto di accertamento.

Le considerazioni rassegnate nella sentenza sono certamente condivisibili, giacché sembra pacifico (o forse così non è visto che dobbiamo occuparcene ancora) che atti impositivi motivati esclusivamente con riferimento alle risultanze degli Studi di Settore (che non dimentichiamo è un modello matematico teorico) senza il conforto di ulteriori elementi probatori, non possano avere legittimo ingresso nell'ambito dell'accertamento tributario che non sia del tutto induttivo.

E nella fattispecie esaminata appare che nessun rilievo né formale né sostanziale sia stato contestato al ricorrente che, pertanto, ha diritto a chiedere che la contabilità sia posta a base dell'Accertamento.

In ordine, poi, all'onere della prova



non dovrebbero sussistere dubbi che essa spetti all'Ufficio in forza dello statuto del contribuente; il ricorso a presunzioni, che nascono dai Parametri o dallo Studio di settore, deve sempre concorrere con la dimostrazione dell'esistenza di gravi incongruenze tra quanto dichiarato e quanto risulta dal software.

Lo studio, infatti, può costituire solo un utile parametro per l'accertamento del maggior reddito (non certo una forma di accertamento), ma solo in concorso, anzi, in dipendenza, della conclamata grave incongruenza della situazione rappresentata dalle scritture contabili.

Lo ricorda la Suprema Corte quando insegna che lo Studio non è fine a se stesso, ma deve trovare la sua legittimità logico-giuridica in un contesto di elementi che fanno desumere una simile grave incongruenza ritenuta fondamentale per utilizzare tale forma di ricostruzione presuntiva dei ricavi (*sentenza n. 2891 del 27 febbraio 2002*).

Ora poiché l'Ufficio non ha in alcun modo fornito tale prova, risulta impossibile presumere maggiori ricavi (e maggiore reddito) salvo utilizzare presunzioni da presunzioni, in aperto contrasto con le disposizioni di legge. Una nota di chiarificazione nel senso qui auspicato sembra, tuttavia, affermarsi od, almeno, intravedersi

nel contenuto della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 23.01.2008 laddove si legge «...che gli scostamenti medesimi vanno considerati "come elementi da utilizzare unitamente ad altri elementi disponibili o acquisibili con gli ordinari poteri istruttori". A tal proposito, va ulteriormente evidenziato che per scostamenti di "lieve entità", non devono necessariamente intendersi solo quelli che si collocano all'interno del c.d. "intervallo di confidenza", potendo rientrare in tale ipotesi anche gli scostamenti inferiori al ricavo minimo di riferimento».

Pertanto, la motivazione degli atti di accertamento basati sugli studi di settore non deve essere di regola rappresentata dal mero, "automatico" rinvio alle risultanze degli studi di settore, ma deve dare conto in modo esplicito delle valutazioni che, a seguito del contraddittorio con il contribuente, hanno condotto l'Ufficio a ritenere fondatamente attribuibili i maggiori ricavi o compensi determinati anche tenendo conto degli indicatori di normalità.

Infine la Circolare prende posizione sui criteri da utilizzare in sede di accertamento dei contribuenti non congrui che, tuttavia, dichiarano ricavi o compensi compresi all'interno del cosiddetto "intervallo di confidenza" segnalato dal software GERICO.

Al riguardo si chiarisce che «i citati contribuenti che si collocano "naturalmente" all'interno del c.d. "intervallo di confidenza", devono, tenuto conto delle predette probabilità, considerarsi generalmente in linea con le risultanze degli studi di settore, in quanto si ritiene che i valori rientranti all'interno del predetto "intervallo" hanno un'elevata probabilità statistica di costituire il ricavo/compenso fondatamente attribuibile ad un soggetto esercente un'attività avente le caratteristiche previste dallo Studio di settore».

In conclusione, mentre auspichiamo che questi strumenti induttivi di calcolo del reddito d'impresa assumano definitivamente, in via legislativa, la sola funzione che essi possono occupare ovvero quella di ausilio all'attività di indagine, ricordiamo che la recente Sentenza della Cassazione n. 22938/07 del 17.10-30.10.2007 ha ribadito quello che ormai sembra un orientamento consolidato ovvero che la percentuale di ricarico determinata in base agli Studi di settore non costituisce una presunzione grave, precisa e concordante a favore dell'Amministrazione Finanziaria e, dunque, non comporta l'inversione dell'onere della prova a carico del Contribuente.

Eugenio Vitello
Ragioniere Commercialista

