



Lunedì 27/12/2010

## **CONTRADDITTORIO ENDO-PROCEDIMENTALE NEGLI ACCERTAMENTI DA STUDI DI SETTORE E RISPETTO DEL DIRITTO DI DIFESA**

A cura di: *Bollettino Tributario d'Informazioni*

La giurisprudenza recentemente si è più volte pronunciata sull'interpretazione e soprattutto sull'utilizzabilità degli studi di settore, quale metodologia di accertamento astrattamente idonea a integrare i presupposti di gravità, precisione e concordanza, richiesti dalla norma con conseguente connessa inversione a carico del contribuente dell'onere della prova.

A tal proposito, la Suprema Corte a Sezioni Unite è intervenuta con le note sentenze nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009, statuendo che la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione degli studi di settore costituisce un sistema di presunzione semplice, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli "standards" in sé considerati, ma nasce in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente. La Suprema Corte sembra, dunque, con tali pronunzie, aver considerato gli accertamenti parametrici un vero e proprio sistema autonomo (e non un sottosistema rispetto a quelli ordinari) basato sul contraddittorio necessario e su di un nuovo criterio di riparto di onere probatorio tra fisco e contribuente, in quanto ha ritenuto che gli studi di settore, per quanto possano avere un buon grado di approssimazione, sono pur sempre degli strumenti statistico-probabilistici, che non possono mai rispecchiare fedelmente l'effettiva situazione reddituale di ogni singolo contribuente, ma possono al più rappresentare, un mero indice rivelatore di una possibile anomalia del comportamento fiscale di quest'ultimo. Gli studi di settore da soli risultano pertanto insufficienti a determinare un legittimo accertamento fiscale a carico dello stesso.

In altre parole la Suprema Corte, avendo ribadito nell'ordinanza n. 15905 depositata il 6 luglio 2010 e con la sentenza n. 16055 del 7 luglio 2010, che gli studi di settore devono essere qualificati mere presunzioni semplici, ha escluso di poter attribuire agli stessi quel valore probatorio tale da integrare i presupposti di gravità, precisione e concordanza tipici delle presunzioni legali e viceversa, a differenza di quanto precisato ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ha affermato la centralità del contraddittorio da attivarsi obbligatoriamente, pena la nullità del procedimento, con il contribuente (il quale, a sua volta ove assumesse un comportamento inerte, subirebbe sul piano della valutazione processuale eventuali conseguenze ex art. 116 c.p.c.), il cui esito deve essere adeguatamente trasfuso nella motivazione dell'eventuale conseguente avviso di accertamento, esponendo, cioè, le ragioni per le quali le giustificazioni addotte dal contribuente non possono essere accolte e condizionandone in maniera decisiva la congruità della stessa motivazione. Inoltre è stato ribadito che il contestato scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli "da studio" non deve essere "qualsiasi", ma testimoniare una "grave incongruenza".

Per quanto sopra sembra legittimo domandarsi se il principio espresso dal Supremo Consesso costituisce un grave vulnus alla potestà accertatrice propria dell'ente impositore o semplicemente una "freccia in più all'arco del contribuente".

Prima facie sembra che, secondo una lettura costituzionalmente orientata, la Suprema Corte abbia fornito un quadro più preciso e rigoroso in ordine alla ripartizione dell'onere probatorio per queste tipologie di



---

accertamenti standardizzati. Quindi al contribuente farà carico la (contro)prova, anche tramite presunzioni semplici, della sussistenza delle condizioni che giustificano l'esclusione dello strumento presuntivo al proprio caso e alla propria realtà economica, mentre all'Ufficio spetterà dimostrare l'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto di accertamento.

Per visualizzare l'intero articolo clicca [qui](#).

Per abbonarsi al Bollettino Tributario e ricevere l'omaggio di AteneoWeb cliccare [qui](#).

Bollettino Tributario