



Venerdì 05/03/2010

## LA PROVA CONTRARIA PER SUPERARE LA PRESUNZIONE DA STUDI DI SETTORE E LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE

A cura di: *Bollettino Tributario d'Informazioni*

Con recente sentenza n. 136 depositata il 2 luglio 2009, i giudici della prima sezione della Commissione tributaria provinciale di Mantova hanno accolto il ricorso di un contribuente sottoposto ad accertamento esclusivamente in base al responso fornito dagli studi di settore per il periodo d'imposta 2003

nonostante già in sede di contraddittorio lo stesso abbia prodotto documentazione idonea a comprovare le peculiari, particolari e limitanti modalità di svolgimento della propria attività di autotrasportatore in conto terzi, caratterizzata dall'esclusività del rapporto contrattuale con una sola ditta mandante.

Questa causa tributaria, come tante altre in tema di studi di settore (ma non soltanto), è l'ennesima prova che gli Uffici periferici gestiscono di fatto il contraddittorio preventivo con il contribuente al solo scopo di imporre e creare materia imponibile e riscuotere imposte, interessi e sanzioni (ancorché ridotte) al di là di quelle che sono le giuste ragioni e le esimenti fornite dai contribuenti, incuranti quindi non solo dei limiti legislativi ed operativi in cui si inquadrano le presunzioni scaturenti da imperfetti strumenti accertativi come quelli fondati su elaborazioni matematiche e statistiche, ma anche delle istruzioni e delle raccomandazioni della prassi della stessa Agenzia delle entrate, nonché dei responsi della dottrina e della giurisprudenza.

Le condivisibili conclusioni della sentenza in oggetto anche se in definitiva sono giunte ad annullare in toto l'accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate, compensando però immotivatamente le spese di giudizio, in violazione dell'art. 15 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e dell'art. 92 c.p.c., prestano tuttavia il fianco ad alcune considerazioni critiche in merito alla natura della presunzione (semplice e non legale relativa) scaturente dagli studi di settore. Per fare questo sembra innanzitutto utile ricostruire legislativamente la nascita di questo strumento e nel contempo contestualizzarlo all'interno dell'ordinamento giuridico civile e tributario al fine di impostare meglio la difesa del contribuente nella fase contenziosa e pre-contenziosa, per cercare in definitiva di superare la presunzione espressa dall'esito degli studi di settore.

Evoluzione della normativa e dell'accertamento presuntivo da studi di settore

Gli studi di settore sono una complessa ed articolata ricostruzione statistica per determinare l'ammontare presunto dei ricavi delle imprese e dei compensi degli esercenti arti e professioni, elaborata in funzione del settore di appartenenza e determinata in base ad una serie di dati, informazioni e parametri di carattere qualitativo, quantitativo, (in parte) territoriale e soprattutto contabile, relativi all'attività esercitata; essi vengono estrapolati da quanto dichiarato dai contribuenti in appositi modelli e sono periodicamente rilevati, elaborati e revisionati in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti negli anni precedenti.

Nello stesso studio sono in genere raggruppati più codici di attività simili che vengono quindi a loro volta aggiornati al mutare dei codici identificativi, come già avvenuto più volte nel recente passato. Gli studi di



settore sono il risultato di una lunga e travagliata evoluzione legislativa, iniziata con l'art. 2, comma 29, del D.L. 19 dicembre 1984, n. 853 (convertito, con modificazioni, dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17), che consentiva di procedere all'accertamento induttivo dei ricavi e dei compensi dei soli soggetti in contabilità semplificata, prescindendo dai presupposti dell'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e proseguita poi con l'introduzione dei c.d. coefficienti presuntivi (D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154) e della c.d. minimum tax (D.P.C.M. 18 dicembre 1992).

I successivi artt. 62-bis e 62-sexies del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427), oltre a rappresentare le norme introduttive del complesso strumento degli studi di settore, costituiscono le disposizioni di riferimento per l'applicazione degli studi nel sistema degli accertamenti fiscali di natura analitico-induttiva, espressamente previsti dall'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973 (redditi determinati in base alle scritture contabili) ai fini delle imposte sui redditi e dall'art. 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (rettifica delle dichiarazioni) ai fini IVA.

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

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

Bollettino Tributario