… MA ALLORA AVEVA RAGIONE VILLANI:
"GLI STUDI DI SETTORE SONO NULLA!"

Con circolare n. 5 del 23 gennaio 2008[1], l'Agenzia delle Entrate ha operato una vera e propria rivoluzione nel campo degli studi di settore, dando sostanzialmente ragione a chi – su queste colonne [2] e nei diversi convegni svolti dal Commercialista Telematico in tutta Italia – ha sempre criticato la posizione dell'Agenzia dell'Agenzia delle Entrate e della dottrina più accreditata[3], sconfessando tutta una serie di precedenti di prassi.

Cosa ha *gridato* da anni l'amico Maurizio Villani: con la Legge Finanziaria 2007, il legislatore (art. 5, comma 10, lett. b) è intervenuto soltanto sull'art. 10, comma 1, della Legge n. 146 dell'8 maggio 1998, e pertanto dal punto di vista legislativo non vi è alcuna modifica pratica circa l'impostazione che gli uffici fiscali dovranno tenere in sede di accertamento con gli studi di settore, in quanto non è stata modificata la norma principale, cioè l'art. 62-sexies, terzo comma, del D.L. n. 331/93.

In sostanza, le disposizioni contenute nell'art. 62-sexies cit. rappresentano l'unica norma di riferimento in tema di accertamento da studi di settore e ne condizionano l'impiego al preventivo riscontro di una "*grave incongruenza tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili…dagli studi di settore*".

L'art. 10 cit., in quanto semplice norma di attuazione, non incide in alcun modo sull'operatività di tale requisito indefettibile, cioè la grave incongruenza, che deve sempre sussistere ancor prima di procedere all'accertamento e che l'ufficio è, comunque, tenuto a dimostrare e ad indicare nel proprio accertamento, con valida motivazione.

Quindi, dal punto di vista legislativo, le gravi incongruenze continuano a sussistere perché non è stato assolutamente modificato l'art. 62-sexies, terzo comma, cit.

Ma guarda un po'… è proprio la posizione che le Finanze hanno assunto nella circolare n. 5/2008: l'uso automatico non è consentito neppure per l'accertamento che impiega gli studi, dato che il suo contenuto dipende dall'esito, imprevedibile a priori, del contraddittorio.

Le Entrate, infatti, si impongono "*una ulteriore riflessione, di carattere generale, sull'utilizzo degli studi di settore in sede di accertamento secondo il disposto dell'art 62-sexies, comma 3, del decreto legge n. 331 del 1993*", norma che stabilisce che la rettifica può anche basarsi "*sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili … dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62-bis*".

---

[1] Cfr. BUETTO, Studi di settore: le ultimissime indicazioni delle Entrate, gennaio 2008

[2] Cfr.VILLANI, *Gli studi di settore. Giurisprudenza e strategie processuali*, in " *Il Commercialistatelematico.it*", 2006; VILLANI, *La Legge Finanziaria 2007 e gli studi di settore*, in " *Il commercialistatelematico.it*", 2006.

[3] Cfr. ANTICO-CARRIROLO-FUSCONI-TUCCI-ZAPPI, *L'accertamento fiscale*, in " *Il Sole24ore*".

L'espressione "*fondatamente desumibili*" rappresenta il cardine sul quale ruota il corretto utilizzo delle stime operate dagli studi di settore nell'ambito dell'accertamento analitico-presuntivo. " *Essa sta chiaramente a significare che le dette stime in tanto sono utilizzabili in quanto da esse sia fondatamente desumibile l'ammontare dei ricavi, compensi e corrispettivi effettivamente conseguiti nel periodo d'imposta considerato*". Ciò vale ad escludere, innanzitutto, che "*l'utilizzo possa avvenire in modo indiscriminato*" (o "*automatico*"), non solo con riguardo alle stime operate tenendo conto degli indicatori di normalità economica (come espressamente impongono le nuove norme), "*ma anche per quelle effettuate senza il contributo degli indicatori medesimi*".

Tutto ciò andrà valutato in sede di contraddittorio che costituisce il momento di valutazione dell'affidabilità dello studio nel caso concreto, sulla base anche degli elementi forniti, idonei ad incidere sulla fondatezza della presunzione.

Ma l'interpretazione delle Entrate non guarda solo al futuro ma anche al passato, in quanto richiama le circolari n. 31 del 22 maggio 2007 e n. 38 del 12 giugno 2007, dove già questo tipo di messaggio era stato inviato (ma forse non recepito).

E ad ulteriore precisazione, affermano che " *nei casi in cui lo scostamento del valore dei ricavi, compensi e corrispettivi dichiarati sia particolarmente elevato, sia in termini assoluti che in termini percentuali, l'Ufficio è sempre tenuto a verificare, anche nel contraddittorio con il contribuente, l'eventuale esistenza di cause che abbiano influito negativamente sul normale svolgimento dell'attività, indipendentemente dal fatto che si tratti o meno di situazioni coincidenti con quelle già contemplate dalla prassi amministrativa, così come la corretta attribuzione al cluster di riferimento dell'attività effettivamente esercitata*".

Niente più automatismi, rinviando allo studio di settore: non basta più allegare lo studio di settore e via, dovendo 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. E ciò vale – si badi bene – anche nel caso in cui il contribuente non si sia presentato all'invito dell'ufficio.

Non parliamo poi neanche dei contribuenti che si attestano nel c.d. "*intervallo di confidenza*": questi contribuenti devono "*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.
Nulla ancora !!!!!!! Era ora.

E ora? Ora innanzitutto gli Uffici devono riaprire i vecchi fascicoli ed analizzare le ipotesi dove andare a chiedere la cessata materia del contendere, evitando la condanna alle spese.

Ma a questo punto una domanda sorge spontanea: che cosa sono questi *studi di settore*?
Se non sono nulla, come in ogni caso continueranno a sostenere alle Entrate, al più … ma proprio al più, possono essere considerati solo "meri indizi", rimessi alla valutazione dell'ufficio che dovrà analizzare la posizione complessiva, e che non potrà inviarli indiscriminatamente.

E comunque non vorremmo essere nei panni di chi ha sempre difeso gli studi di settore, pur convinti anche noi che in sede di contraddittorio si possa trovare il giusto equilibrio.
Ma se l'Ufficio insiste, come dice Villani, non ci resta che la via del contenzioso…

Buon lavoro

1° febbraio 2008 Roberto Pasquini

SUL COMMERCIALISTA TELEMATICO
UNA SEZIONE INTERA DEDICATA AGLI
STUDI DI SETTORE…
clicca qui…