



**CIRCOLARE N. 4/IR DEL 14 LUGLIO 2008**

STUDI DI SETTORE E TUTELA DEL CONTRIBUENTE

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. L'accertamento per i soggetti di minori dimensioni: dai coefficienti presuntivi agli studi di settore. – 3. L'accertamento fondato sugli studi di settore. La disciplina previgente. – 4. I più recenti interventi normativi in materia di accertamento basato sugli studi di settore. – 5. I nuovi studi di settore in vigore dal periodo d'imposta 2007. – 6. La valenza probatoria degli studi di settore secondo le Circolari dell'Agenzia delle Entrate. – 7. Il contraddittorio quale strumento indefettibile di difesa del contribuente. – 8. Studi di settore e obbligo di motivazione: la necessità di motivare in relazione alla gravità delle incongruenze.



## 1. Premessa

Negli ultimi anni si è verificata una progressiva e sensibile estensione della platea dei contribuenti coinvolti nell'applicazione degli studi di settore di cui all'art. 62-*bis* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427.

I dati statistici ufficiali a disposizione<sup>1</sup> evidenziano che nel periodo dal 1998 al 2005 gli studi di settore in vigore sono aumentati da 45 a 202, con conseguente incremento da 87 a 559 del numero di attività economiche interessate. Nel medesimo intervallo temporale, i contribuenti coinvolti sono aumentati da 1.442.351 a 4.442.551 su un totale di 5.128.584 soggetti aventi, nel 2005, un ammontare di ricavi o compensi non superiore alla soglia prevista per l'applicazione degli studi (5.164.568,99 euro)<sup>2</sup>.

Con riferimento al periodo d'imposta 2007, gli studi di settore in vigore sono 206, di cui 68 revisionati nel 2008 approvati con decreti del vice Ministro dell'Economia e delle finanze del 6 marzo 2008.

Oltre che attraverso l'incremento delle attività economiche oggetto di analisi da parte degli studi di settore, la diffusione dell'utilizzo in sede di accertamento degli stessi è stata perseguita anche sotto il profilo normativo. Nei confronti delle imprese in regime di contabilità ordinaria sono state infatti progressivamente rimosse le "barriere" inizialmente poste dal legislatore all'esperibilità di un accertamento basato sugli studi, attraverso l'abrogazione dapprima dell'obbligo di dimostrare preventivamente l'inattendibilità delle scritture contabili tenute dal contribuente e poi della cosiddetta "regola del due su tre" che subordinava l'azionabilità della procedura di accertamento alla verifica di un'incongruità dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli emergenti dallo studio di settore in due periodi d'imposta su tre consecutivi considerati.

In tale contesto, emerge con assoluta evidenza la necessità di individuare le forme più corrette di tutela che il contribuente può apprestare, sia nella fase procedimentale che in quella contenziosa, nei confronti dell'utilizzo degli studi di settore.

La presente circolare affronta la tematica in oggetto alla luce anche dei più recenti interventi normativi in materia che hanno per la prima volta, seppur in modo parziale, disciplinato il valore probatorio da attribuire alle risultanze degli studi di settore.

Il riferimento è ai nuovi commi 14-*bis* e 14-*ter* dell'art. 1 della L. 27 dicembre 2006, n. 296<sup>3</sup>, secondo cui *"gli indicatori di normalità economica di cui al comma 14<sup>4</sup> ... hanno natura sperimentale e i maggiori ricavi, compensi o corrispettivi da essi desumibili costituiscono presunzioni semplici"* e *"i contribuenti che dichiarano un ammontare di ricavi, compensi o corrispettivi inferiori rispetto a quelli desumibili dagli indicatori di cui al comma 14-*bis* non sono soggetti ad accertamenti automatici e in caso di accertamento spetta all'ufficio accertatore motivare e fornire elementi di prova per gli scostamenti riscontrati"*.

---

<sup>1</sup> Cfr. Ufficio studi dell'Agenzia delle Entrate, *"Studi di settore: principali evidenze registrate nei periodi d'imposta dal 1998 al 2005"* di R. Convevole-A.R. Perinetti, reperibile sul sito <http://www1.agenziaentrate.it/ufficiostudi/documenti/index.htm>.

<sup>2</sup> Soglia elevata a 7.500.000 euro dal periodo d'imposta 2008.

<sup>3</sup> Tali commi sono stati aggiunti dall'art. 15, comma 3-*bis*, del D.L. 2 luglio 2007, n. 81, convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2007, n. 127.

<sup>4</sup> Si tratta degli indicatori di normalità economica "transitori" approvati dal D.M. 20 marzo 2007.



In termini pressoché analoghi anche la successiva integrazione del comma 14 dell'art. 1 della L. n. 296/2006<sup>5</sup> che, a proposito dei medesimi indicatori di normalità economica “transitori”, dispone ora che “*ai fini dell'accertamento l'Agenzia delle entrate ha l'onere di motivare e fornire elementi di prova per avvalorare l'attribuzione dei maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione*” di detti indicatori.

Sulla reale portata di queste ultime norme si avrà modo di tornare nel paragrafo dedicato agli obblighi motivazionali a carico degli Uffici in sede di accertamento.

In via di premessa è opportuno soltanto ricordare che si tratta di norme approvate per dare risposta alle critiche avanzate dalle associazioni di categoria e dagli ordini professionali per quanto riguarda in particolare l'introduzione dei nuovi indicatori di normalità economica e l'impatto di questi ultimi sui livelli di congruità risultanti dagli studi di settore.

L'interpretazione di queste ultime norme deve essere dunque effettuata alla luce delle discussioni che hanno preceduto la loro emanazione, in modo da evitare di attribuire alle stesse un contenuto precettivo che vada oltre le reali intenzioni del legislatore.

## **2. L'accertamento per i soggetti di minori dimensioni: dai coefficienti presuntivi agli studi di settore**

Le esperienze giurisprudenziali maturate nel decennio intercorrente tra l'entrata in vigore dei decreti presidenziali attuativi della legge delega n. 825/1971 e i primi anni ottanta, hanno fatto emergere il problema dell'utilizzo dei metodi di accertamento in capo a soggetti obbligati alla determinazione del reddito mediante scritture contabili.

In effetti, nel quadro di un modello procedimentale di quantificazione del reddito sulla base dei dati contabili e, nella fase di accertamento, sulla dimostrazione dell'inattendibilità degli stessi (art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973), è sorto il problema di come l'ufficio ne potesse contestare la determinazione, facendo ricorso a metodi induttivi, a fronte di una contabilità formalmente regolare.

Senonché il ricorso a questo modello è apparso eccessivamente garantista nei confronti di talune fasce di contribuenti (imprenditori e esercenti arti e professioni che si avvalevano della contabilità ordinaria) i cui ricavi dichiarati sono risultati scarsamente congrui rispetto alle caratteristiche esteriori dell'attività ed in relazione alle quali la contabilità semplificata difficilmente consentiva di scoprire le incongruenze da cui l'ufficio potesse desumere la loro inaffidabilità complessiva<sup>6</sup>.

E' su queste problematiche che si innestano le scelte normative che, a partire dai primi anni ottanta, hanno fatto leva su predeterminazioni, ora sul fronte della quantificazione complessiva del reddito, ora su quello della quantificazione dei ricavi e dei compensi da imputare al periodo d'imposta.

---

<sup>5</sup> Ad opera dell'art. 1, comma 252, della L. 24 dicembre 2007, n. 244.

<sup>6</sup> L'introduzione di strumenti presuntivi di quantificazione del reddito è dipesa dal fatto che l'amministrazione finanziaria necessitava di uno strumento che consentisse l'individuazione dei ricavi o compensi occultati senza la necessità di procedere a complesse attività di verifica presso la sede del contribuente. Tale esigenza è una diretta conseguenza della politica legislativa degli anni settanta (ma che trova illustri precedenti nella politica fiscale di Vanoni) a seguito della quale il reddito di impresa e di lavoro autonomo è stato ancorato alla contabilità del contribuente.



Il ricorso a tale metodo consente all'Amministrazione di rilevare componenti positive di reddito basandosi su elementi esteriori individuati *ex lege* e non necessariamente desumibili dalle scritture contabili.

Nel procedere in questa direzione, il legislatore si è orientato prima verso la formazione di coefficienti presuntivi, funzionali all'accertamento dei ricavi e/o dei compensi, successivamente tali strumenti sono stati abbandonati e sostituiti dai parametri che hanno costituito una soluzione "ponte" fino alla progressiva applicazione degli studi di settore.

Con la L. 17 febbraio 1985, n. 17 (c.d. *Visentini-ter*)<sup>7</sup>, infatti, furono individuati alcuni elementi rilevanti per la determinazione del volume dei ricavi o dei compensi, anche se rimaneva ancora affidato agli uffici il compito di pervenire alla quantificazione dell'imponibile, sviluppando il nesso intercorrente tra tali indici e l'ammontare dei ricavi e dei compensi.

La complessità di questo procedimento, nonché le inadeguatezze organizzative degli uffici resero di fatto inattuabile tale metodologia di accertamento.

Con gli artt. 11 e 12 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69 furono fatti ulteriori passi in avanti: tenendo conto di taluni dati oggettivi (caratteristiche, dimensioni e strumenti dell'attività) e soggettivi, la normativa in questione identificava taluni indici statistico-matematici (c.d. coefficienti presuntivi) che, applicati alle caratteristiche dell'attività, determinavano l'ammontare di ricavi o compensi (nonché di operazioni imponibili) da cui era possibile dedurre soltanto le spese o altri componenti negativi dichiarati dal contribuente o presi a base dei coefficienti.

Dal punto di vista procedimentale, l'accertamento in base ai coefficienti doveva essere preceduto da una richiesta di chiarimenti, in modo da consentire al contribuente di spiegare le ragioni per le quali il reddito dichiarato si discostava da quello risultante dall'applicazione dei coefficienti. L'omessa richiesta di chiarimenti era sanzionata con la nullità dell'accertamento, ma al tempo stesso al contribuente era impedito di avvalersi in sede contenziosa delle argomentazioni non addotte in risposta.

Anche i coefficienti presuntivi si sono rivelati scarsamente funzionali ed anelastici rispetto al vasto spettro di situazioni di fatto verificabili e, di conseguenza, sono stati sostituiti, limitatamente agli anni 1995, 1996, 1997, dai parametri (art. 3, commi 179 e ss. della L. n. 549/1995), cioè da altri indici statistico-matematici che consentivano di determinare l'ammontare dei ricavi e compensi, elaborati assumendo a base di riferimento le variabili di carattere contabile presenti nella dichiarazione per ciascun settore economico, distinto per area territoriale e per ciascun livello quantitativo di attività<sup>8</sup>.

Anche questi ultimi, infine, è in corso una progressiva sostituzione con gli studi di settore previsti dall'art. 62-*bis* D.L. n. 331/1993, convertito con modifiche con la L. n. 427/1993. Si tratta di una ricostruzione statistica dell'ammontare dei ricavi e dei compensi delle imprese e degli esercenti arti e professioni elaborata in funzione del settore di appartenenza e variabile in base ad una serie di parametri, di carattere qualitativo<sup>9</sup>, quantitativo e

---

<sup>7</sup> Di conversione del D.L. 19 dicembre 1984, n. 853.

<sup>8</sup> Così circ. Min. Fin., n. 117/E del 13 maggio 1996.

<sup>9</sup> Gli studi di settore sono realizzati rilevando, per ogni singola attività economica, le relazioni esistenti tra le variabili contabili e quelle strutturali, sia interne (processo produttivo, area di vendita, etc.), sia esterne all'azienda o all'attività professionale (andamento della domanda, livello dei prezzi, concorrenza, etc.). Il *software* di applicazione degli studi di settore, mediante il quale è



territoriale<sup>10</sup>, relativi ai volumi di attività esercitata rilevati dalle dichiarazioni o da appositi questionari<sup>11</sup> compilati dai contribuenti.

Tali studi – soggetti ad approvazione<sup>12</sup> e revisione periodica con decreto ministeriale e a pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale<sup>13</sup> – sono, infatti, costruiti con la collaborazione delle categorie economiche<sup>14</sup> e delle parti sociali e costituiscono, in sostanza, una griglia di indici in grado di consentire la ricostruzione dei ricavi o compensi congrui<sup>15</sup>, nonché della coerenza<sup>16</sup> economica dei dati dichiarati dal contribuente.

In particolare, tramite lo studio il contribuente viene collocato nel proprio gruppo omogeneo di riferimento (*cluster*)<sup>17</sup> e si determina l'entità di ricavi o compensi (definita dal c.d. intervallo di confidenza) che alla luce degli

---

possibile conoscere i ricavi o i compensi presunti in base agli studi stessi, è stato denominato “Ge.Ri.Co” (Gestione dei Ricavi o Compensi).

<sup>10</sup> Nella fase di elaborazione gli studi di settore tengono conto tra l'altro del contesto territoriale in cui le attività vengono svolte, prendendo in considerazione il livello dei prezzi, le infrastrutture esistenti ed utilizzabili, la capacità di spesa, la tipologia di fabbisogni. Tali fattori possono incidere notevolmente sulla capacità della singola azienda di produrre ricavi e particolari elaborazioni statistiche consentono a Gerico di rilevare il fattore territorialità in modo da incidere nella procedura di determinazione della “funzione di regressione”.

<sup>11</sup> L'art. 3, commi da 121 a 124, della L. n. 662/1996 ha previsto la comunicazione di dati contabili ed extracontabili, da effettuarsi mediante apposito questionario, il cui contenuto è stato definito a livello centrale in stretto rapporto con le associazioni di categoria (cfr. circ. n. 205/E del 13 luglio 1997).

<sup>12</sup> Previo parere della Commissione di esperti, in merito all'idoneità dei singoli studi di settore a rappresentare la realtà economica cui essi si riferiscono. Altro compito della Commissione è quello di raccogliere ed esaminare le osservazioni fornite dagli Osservatori provinciali (ora regionali) e di monitorare continuamente gli studi già approvati in modo da verificarne la validità nel tempo (cd. validazione dello studio), nonché di indicare le cause di inapplicabilità dello strumento.

<sup>13</sup> Unitamente ad una nota metodologica, che ne rappresenta il complesso iter formativo.

<sup>14</sup> Le associazioni di categoria hanno partecipato alla predisposizione dei questionari per la raccolta delle informazioni necessarie all'elaborazione degli studi e alla validazione degli stessi. Tale collaborazione è proseguita prima all'interno degli Osservatori provinciali, e successivamente in quelli regionali, istituiti con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia dell'8 ottobre 2007. Questi ultimi hanno la funzione di rilevare informazioni utili a migliorare la capacità degli studi a rappresentare la realtà cui si riferiscono, informazioni periodicamente trasmesse alla Commissione degli esperti e alla Direzione Centrale Accertamento.

<sup>15</sup> L'analisi della congruità è condotta sulla base dei dati dichiarati dal contribuente e determina i livelli minimi e puntuali dei ricavi e compensi attribuiti dal *software* alla specifica attività svolta. Gerico attesta, dunque, se i ricavi o i compensi dichiarati sono in linea con le stime elaborate dal *software* rispetto al valore di riferimento calcolato per lo specifico contribuente. In caso di mancata congruità gli uffici possono procedere ad accertamento sulla base degli studi di settore.

<sup>16</sup> Gerico è in grado di verificare la presenza di anomalie sul versante della gestione dei fattori produttivi. L'incoerenza esprime, infatti, una valutazione circa la validità economico-aziendalistica degli schemi organizzativi impiegati. Si osserva, peraltro, che in sede applicativa si è verificato come l'incoerenza possa derivare anche dalla dichiarazione di ricavi o compensi notevolmente superiori alle medie di settore. Situazioni di incoerenza di tali indicatori non consentono di effettuare accertamenti in base agli studi di settore, ma unicamente di selezionare le posizioni da sottoporre a controllo.

<sup>17</sup> La metodologia utilizzata da Gerico consente di assegnare ciascuna impresa o professionista ad un gruppo omogeneo di appartenenza, rappresentativo del modello organizzativo di settore. Per ciascun gruppo omogeneo, scartati i ventili estremi, è stata individuata una funzione di regressione multipla, che descrive l'andamento dei ricavi e dei compensi in relazione alle specifiche variabili contabili e strutturali dell'azienda o dell'attività professionale. Lo studio di settore viene poi completato attraverso la cd. “analisi discriminante”, allo scopo di assegnare ogni soggetto ad uno o più *cluster*.



elementi caratterizzanti l'attività in concreto esercitata si ritiene debba essere di norma dichiarata dal contribuente.

Gli studi di settore sono così divenuti uno strumento di conoscenza destinato ad orientare, da un lato, gli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione e, dall'altro, gli accertamenti presuntivi nei diversi settori economici, migliorando la capacità dell'amministrazione di selezionare i soggetti da sottoporre a controllo e accertamento.

### **3. L'accertamento fondato sugli studi di settore. La disciplina previgente**

Accanto al citato art. 62-*bis* del D.L. n. 331/1993, che ha previsto l'elaborazione degli studi di settore, il successivo art. 62-*sexies* ha precisato che gli accertamenti di cui all'art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973 (nonché all'art. 54, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633/1972) possono essere fondati sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili anche dagli studi di settore.

All'art. 62-*sexies* ha fatto seguito l'emanazione della L. 8 maggio 1998, n. 146, la quale all'art. 10 ha fissato le modalità di utilizzazione degli studi di settore ai fini dell'accertamento<sup>18</sup>.

Relativamente ai periodi d'imposta 2003 e precedenti, gli studi potevano essere utilizzati ai fini dell'accertamento:

- per le imprese in regime di contabilità semplificata<sup>19</sup>, in caso di semplice scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli stimati dagli studi di settore, anche in relazione ad un unico periodo d'imposta (art. 10, comma 1);
- per le imprese in regime di contabilità ordinaria per opzione e per gli esercenti arti e professioni<sup>20</sup>, se i ricavi o i compensi derivanti dall'applicazione degli studi di settore risultavano superiori a quelli determinati dal contribuente per almeno due periodi d'imposta – anche non consecutivi – su tre considerati (art. 10, commi 2 e 3);
- per le imprese in regime di contabilità ordinaria per obbligo, qualora fosse dichiarata l'inattendibilità della contabilità, sulla base dei criteri stabiliti dal D.P.R. n. 570/1996 (art. 10, comma 3).

Questo assetto è stato riformato dalla Finanziaria per il 2005 (art. 1, comma 409, della L. n. 311/2004) con cui, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2004, è stata realizzata un'assimilazione tra i soggetti in contabilità ordinaria per obbligo e gli altri, rendendo possibile la ricostruzione dei ricavi o compensi sulla base degli studi di settore secondo la c.d. regola del "due su tre".

Indipendentemente da tale ultima regola, nei confronti degli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, era possibile far ricorso agli studi di settore in sede di accertamento nelle situazioni in cui si realizzava una significativa incoerenza rispetto ad appositi indici di natura economica,

---

<sup>18</sup> Cfr., inoltre, il D.P.R. 31 maggio 1999, n. 195, recante disposizioni concernenti i tempi e le modalità di applicazione degli studi di settore.

<sup>19</sup> Art. 18 del D.P.R. n. 600/1973.

<sup>20</sup> Art. 19 del D.P.R. n. 600/1973.



finanziaria, patrimoniale, individuati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate<sup>21</sup>, sentito il parere della Commissione di esperti.

Con lo stesso provvedimento è stato inserito nell'art. 10, il comma 3-*bis*, che prevede, nel caso di accertamento sulla base degli studi di settore, l'obbligo da parte degli uffici di invitare il contribuente, prima della notifica dell'avviso di accertamento, a comparire ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997 (norma che prevede l'avvio del procedimento di accertamento con adesione e disciplina l'invito al contribuente a comparire per fornire chiarimenti all'Amministrazione finanziaria), introducendo l'obbligo del cd. contraddittorio anticipato.

#### 4. I più recenti interventi normativi in materia di accertamento basato sugli studi di settore

Per effetto del D.L. n. 223/2006 [art. 37, comma 2, lettera a)], convertito con modificazioni nella L. n. 248/2006, che ha abrogato i commi 2 e 3 dell'art. 10 della L. n. 146/1998, già dai ricavi e compensi conseguiti nel 2005<sup>22</sup>, l'accertamento mediante studi di settore è stato generalizzato, potendo essere applicato a prescindere dal tipo di contabilità adottato ed anche in caso di scostamento per un singolo periodo d'imposta, salva la possibilità per i contribuenti di adeguare i ricavi e i compensi risultanti dalla contabilità alle risultanze degli studi, entro il termine di presentazione della dichiarazione (art. 2 del D.P.R. n. 195/1999).

Successivamente, la Legge Finanziaria per il 2007 (L. n. 296/2006) è intervenuta sul comma 1 dell'art. 10, prevedendo la possibilità di procedere ad accertamento sulla base degli studi *“qualora l'ammontare dei ricavi o dei compensi dichiarati risulti inferiore a quello dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi”*<sup>23</sup> e ha introdotto modifiche alle modalità di elaborazione degli studi di settore che determinano un incremento dei ricavi e dei compensi stimati<sup>24</sup>, nonché ha inasprito le sanzioni per l'omissione della comunicazione dei dati rilevanti ovvero per la mendace dichiarazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi<sup>25</sup>.

A seguito dell'introduzione degli indicatori di normalità economica (di seguito INE), prevista dai commi 13 e 14 della Finanziaria 2007, è necessario, però, distinguere nella disciplina degli studi di settore una disciplina *“a regime”* e una *“transitoria”*.

---

<sup>21</sup> Provvedimento 18 gennaio 2006.

<sup>22</sup> Così la circ. n. 28/E del 4 agosto 2006.

<sup>23</sup> Nella circ. n. 11/E del 16 febbraio 2007, l'Agenzia ha giustificato la modifica legislativa operata all'art. 10, comma 1, della L. n. 146/1998 con ragioni di coordinamento a seguito dell'abrogazione del comma 2 del medesimo art. 10, operata dal D.L. n. 223/2006. Di conseguenza, a suo giudizio, nulla sarebbe stato modificato rispetto al passato circa la valenza probatoria degli studi di settore in termini di *“presunzione relativa dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza”*. Sulla reale portata di tale modifica nonché sulla valenza probatoria degli studi di settore, si veda oltre il paragrafo 6.

<sup>24</sup> Tale incremento si verifica quando vengono rilevate anomalie rispetto a nuovi indicatori di normalità economica introdotti dai commi 13 e 14 della Finanziaria 2007.

<sup>25</sup> I commi 25, 26 e 27 dell'art. 1 della Finanziaria 2007 hanno previsto a fronte di tali contestazioni, ai fini delle imposte dirette, Iva e Irap, un incremento delle sanzioni per omessa o infedele dichiarazione del 10%, a condizione che il maggior imponibile accertato a seguito della corretta applicazione degli studi, risulti superiore al 10% di quello dichiarato.





La disciplina a regime riguarda gli studi revisionati a partire dal 2008 in cui i ricavi o compensi congrui sono definiti tenendo conto degli INE definitivi previsti dall'art. 10-*bis* della L. n. 146/1998, introdotto dal comma 13 della Finanziaria 2007<sup>26</sup>.

La disciplina transitoria riguarda gli studi elaborati prima del 2008 in cui i ricavi o compensi congrui sono definiti tenendo conto degli INE transitori previsti dal comma 14 della Finanziaria 2007<sup>27</sup>.

Una volta riscontrati i risultati cui portava l'applicazione di questi ultimi<sup>28</sup> e a seguito delle proteste delle associazioni di categoria e degli Ordini professionali<sup>29</sup>, il legislatore ha introdotto norme che disciplinano espressamente la loro efficacia probatoria.

A seguito delle modifiche apportate dal D.L. n. 81/2007, con il decreto 4 luglio 2007 modificativo del D.M. 20 marzo 2007, con la circ. n. 41/E del 6 luglio 2007 l'Agenzia ha chiarito che è necessario motivare gli eventuali accertamenti posti in essere sulla base degli studi fornendo ulteriori elementi probatori per avvalorare i maggiori ricavi e compensi derivanti dall'applicazione degli INE transitori<sup>30</sup> nonché chiarito che tali accertamenti non potranno essere effettuati nei confronti dei contribuenti che dichiarino, anche per effetto di adeguamento, ricavi o compensi in misura non inferiore al maggiore tra il livello minimo dei ricavi derivante dall'applicazione degli INE e il livello di congruità puntuale previsto dagli studi<sup>31</sup>.

---

<sup>26</sup> Con l'aggiunta dell'art. 10-*bis* alla L. n. 146/1998 è stato previsto:

- al comma 1, che gli studi siano soggetti a revisione al massimo ogni tre anni, dall'entrata in vigore dello studio stesso, ovvero della sua versione revisionata, sentito il parere della Commissione di esperti. L'art. 33, comma 1, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, in corso di conversione ha stabilito che, a partire dall'anno 2009, gli studi di settore debbano essere pubblicati sulla G.U. entro il 30 settembre del periodo d'imposta in cui entrano in vigore (per l'anno 2008, tale termine è fissato al 31 dicembre 2008);
- al comma 2, che ai fini della elaborazione e della revisione degli studi di settore si tiene anche conto dei valori di coerenza, risultanti da specifici indicatori definiti da ciascuno studio, rispetto a comportamenti considerati normali per il relativo settore economico.

<sup>27</sup> Tali indicatori sono stati approvati con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 20 marzo 2007 e sono diversi a seconda che si tratti di contribuenti esercenti attività d'impresa (rapporto tra costi di disponibilità dei beni mobili strumentali e valore degli stessi; rotazione del magazzino; durata delle scorte; valore aggiunto per addetto; redditività dei beni strumentali) o di lavoro autonomo (rapporto tra ammortamento dei beni mobili strumentali e valore degli stessi; resa oraria per addetto; resa oraria del professionista).

<sup>28</sup> Che comportano un incremento tanto del ricavo e del compenso puntuale quanto del ricavo e compenso minimo derivante dall'applicazione dell'analisi di congruità.

<sup>29</sup> Comunicati stampa del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze del 27 giugno 2007 e del 3 luglio 2007.

<sup>30</sup> A tal fine l'Agenzia delle Entrate ha invitato gli uffici a tener conto delle specifiche condizioni del contribuente, dell'attività svolta, nonché delle possibili cause giustificative già evidenziate nelle circ. n. 31/E del 22 maggio 2007 e n. 38/E del 12 giugno 2007. In queste ultime, l'Agenzia delle Entrate ha predisposto un elenco esemplificativo delle cause che giustificano l'eventuale non congruità rispetto alle risultanze degli studi, anche con riguardo all'applicazione degli INE, risultanze che il contribuente potrà anche evidenziare nel campo "Annotazioni" del Modello di comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli studi di settore. Si tratta di tre tipologie di cause relative ad ipotesi di non normalità economica riferibile ai singoli indicatori; ad ipotesi di marginalità economica; a condizioni particolari che possono rendere non attendibili le risultanze dell'applicazione degli studi.

<sup>31</sup> Una volta adeguati al maggiore tra i due valori, l'accertamento in rettifica non potrà essere effettuato – ai sensi dell'art. 10, comma 4-*bis*, della L. n. 146/1998 – se l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50 mila euro, sia pari o





Si ricorda che con il D.L. 2 luglio 2007, n. 81, convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2007, n. 127, il valore probatorio di mera presunzione semplice<sup>32</sup> degli indicatori di normalità economica transitori è stato affermato anche a livello normativo, così come è stato ribadito, e sempre con norma di rango primario, che gli scostamenti del reddito dichiarato da quello risultante da tali indicatori non sono soggetti ad accertamenti automatici<sup>33</sup>, e che, in caso di accertamento, spetterà all'ufficio motivare e fornire elementi di prova degli scostamenti riscontrati<sup>34</sup>.

Infine, la legge Finanziaria 2008<sup>35</sup> ha ulteriormente ribadito che, ai fini dell'accertamento, l'Agenzia delle Entrate ha l'onere di motivare e fornire elementi di prova per avvalorare l'attribuzione di maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli INE transitori, questo fino all'entrata in vigore degli studi di settore revisionati.

## 5. I nuovi studi di settore in vigore dal periodo d'imposta 2007

Gli indicatori di normalità economica definitivi, introdotti per la prima volta con riferimento agli studi di settore revisionati nel 2008<sup>36</sup>, in vigore dal periodo d'imposta 2007, presentano un maggior grado di affidabilità ai fini del loro utilizzo in sede di accertamento rispetto a quelli transitori approvati con il D.M. 20 marzo 2007.

La procedura di Gerico 2008 permette, tuttavia, al contribuente, qualora ritenga che il risultato fornito dall'analisi di normalità economica non sia rispondente alla sua reale situazione, di segnalare agli Uffici la non corretta applicazione del singolo indicatore di normalità economica, con la possibilità di modificare, utilizzando

---

inferiore al 40% dei ricavi o compensi dichiarati. Il tutto a condizione che il contribuente non abbia comunicato dati mendaci ai fini degli studi di settore o non abbia dichiarato la sussistenza non veritiera di cause di esclusione o di inapplicabilità degli stessi.

<sup>32</sup> L'art. 15, comma 3-*bis*, del D.L. n. 81/2007 ha aggiunto all'art. 1 della Finanziaria 2007 il comma 14-*bis*, laddove è disposto che *“gli indicatori di normalità economica di cui al comma 14 hanno natura sperimentale ed i maggiori ricavi, compensi o corrispettivi da essi desumibili costituiscono presunzioni semplici”*.

<sup>33</sup> Secondo l'Agenzia delle Entrate, nel caso di accertamento fondato su studi a regime la non congruità allo studio (tenuto conto dei valori di coerenza) costituisce presupposto necessario e sufficiente per avviare la procedura di accertamento, previo espletamento del contraddittorio (art. 10, comma 1 e 3-*bis*, della L. n. 146/1998). Nel caso degli indicatori transitori, invece, tanto l'inizio quanto la conclusione del procedimento dipendono, il primo, dai criteri selettivi fissati annualmente con decreto ministeriale, la seconda, dall'espletamento di una complessa attività amministrativa volta a fornire elementi di prova degli scostamenti riscontrati.

<sup>34</sup> Così sempre l'art. 15, comma 3-*bis*, del D.L. n. 81/2007 ha aggiunto all'art. 1 della Finanziaria 2007 il comma 14-*ter*.

<sup>35</sup> Il comma 252 dell'art. 1 della L. 24 dicembre 2007, n. 244 ha aggiunto ulteriori periodi all'art. 1, comma 14, della Finanziaria 2007.

<sup>36</sup> Con i decreti del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze del 6 marzo 2008 sono stati approvati 68 studi di settore, il cui elenco è contenuto nell'Allegato n. 1 alla circ. n. 44/E del 29 maggio 2008. Per questi studi operano gli INE definitivi, e quindi si applica la disciplina degli studi a regime. Per gli altri 138 studi in vigore per il periodo d'imposta 2007, e fino a quando gli stessi non verranno assoggettati ad evoluzione, si applica, invece, la disciplina transitoria.

Quanto agli indicatori di normalità economica definitivi introdotti negli studi approvati con i predetti decreti è necessario distinguere tra quelli applicabili alle imprese e quelli applicabili ai professionisti. Quelli applicabili alle imprese sono il rapporto tra costi di disponibilità di beni strumentali e valore degli stessi; la durata delle scorte; l'incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi (mentre l'indicatore valore aggiunto per addetto è stato utilizzato solo ai fini dell'analisi della coerenza economica). Gli indicatori relativi alle attività professionali sono il rendimento orario e quello giornaliero.



l'apposita sezione "Note aggiuntive" della procedura, l'importo delle variabili che rilevano ai fini del calcolo della normalità economica ("Ricalcolo"), ovvero richiedere la non applicazione del singolo indicatore<sup>37 38</sup>.

Il contribuente, nella fase di contraddittorio con l'ufficio, dovrà dare dimostrazione, fornendo riscontri anche su base documentale, dei motivi che comprovano le attestazioni rese e il "ricalcolo" effettuato.

Sempre al fine di rendere più affidabili i risultati degli studi, sono stati introdotti appositi correttivi che rettificano gli effetti di determinate variabili che incidono sui ricavi o compensi stimati. Alcuni di questi operano in modo automatico<sup>39</sup>, altri, invece, dopo essere stati segnalati in un'apposita area del programma Gerico sono riconosciuti al contribuente in sede di contraddittorio, qualora l'ufficio accerti l'esistenza dei requisiti idonei per l'abbattimento dei ricavi stimati da Gerico.

Alla stessa finalità di affinamento delle elaborazioni risponde anche l'aggiornamento della territorialità generale, della territorialità del commercio a livello comunale, provinciale e regionale, nonché l'introduzione di una nuova analisi della territorialità relativa al livello dei canoni di affitto dei locali commerciali a livello comunale. Si è operata in tal modo una nuova classificazione della territorialità generale<sup>40</sup>, che tiene conto del livello di benessere e di sviluppo socio economico del territorio, pervenendo così a diverse classificazioni dei comuni italiani<sup>41</sup>, nonché ad un aggiornamento delle aree della territorialità del commercio<sup>42</sup>.

Infine un'importante apertura va registrata da parte dell'Agenzia relativamente ai contribuenti che dichiarano ricavi o compensi di importo compreso nel cd. intervallo di confidenza, segnalato dal *software* Gerico.

---

<sup>37</sup> In tale ipotesi la circ. n. 44/E del 29 maggio 2008 precisa che sarà preferibile effettuare l'attestazione prevista ai sensi dell'art. 10, comma 3-ter, della L. n. 146/1998, secondo cui in caso di mancato adeguamento ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore, possono essere attestate le cause che giustificano la non congruità dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore, nonché le cause che giustificano un'incoerenza rispetto agli indici economici individuati dai predetti studi medesimi possono essere "attestate" dai soggetti abilitati. Tale attestazione viene rilasciata dai professionisti abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni, dai responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF imprese, nonché dai dipendenti e funzionari delle associazioni di categoria abilitati all'assistenza tecnica, di cui all'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992.

<sup>38</sup> La circ. n. 44/E del 2008 ha evidenziato che la possibilità di intervenire sulle variabili che incidono sugli indicatori di normalità non determina variazioni sul risultato finale di Gerico, con la conseguenza che il valore di riferimento ai fini della congruità resta quello derivante dall'applicazione dell'analisi di congruità e normalità evidenziato da Gerico.

<sup>39</sup> Sulla base delle informazioni inserite negli appositi campi del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore. È stata confermata, anche per il periodo d'imposta 2007, l'applicazione del correttivo automatico congiunturale per molti settori del comparto manifatturiero.

<sup>40</sup> Introdotta con il D.M. 30 marzo 1999, recante l'individuazione delle aree territoriali omogenee in relazione alle quali differenziare le modalità di applicazione degli studi di settore.

<sup>41</sup> L'art. 83 del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, in corso di conversione, ha previsto, in attuazione del federalismo fiscale, l'elaborazione degli studi di settore anche su base regionale e comunale (comma 19). Le modalità di attuazione saranno stabilite con successivo Decreto del Ministro delle finanze, secondo criteri di gradualità e garantendo la partecipazione anche dei comuni (comma 20).

<sup>42</sup> Restano comunque numerosi problemi legati alla territorialità intracomunale, con particolare riguardo ai grandi comuni in cui si riscontrano forti squilibri socio-economici tra i diversi quartieri della stessa città.



Rispetto alle interpretazioni fornite in passato dalla stessa Agenzia delle Entrate<sup>43</sup>, si afferma per la prima volta<sup>44</sup> esplicitamente che tale posizionamento ha una credibilità statistica.

L'Agenzia ha chiarito, infatti, che i contribuenti che si collocano all'interno dell'intervallo di confidenza devono considerarsi generalmente in linea con le risultanze degli studi, in quanto 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.

Di conseguenza, l'attività di accertamento degli Uffici sulla base degli studi di settore sarà prioritariamente rivolta nei confronti dei contribuenti non congrui che hanno dichiarato un ammontare di ricavi e compensi inferiori al ricavo o compenso minimo di riferimento<sup>45</sup>.

## 6. La valenza probatoria degli studi di settore secondo le circolari dell'Agenzia delle Entrate

In conseguenza delle più recenti modifiche normative in materia<sup>46</sup>, l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto<sup>47</sup> che gli INE "transitori" non hanno una piena capacità di rappresentare adeguatamente l'effettiva situazione produttiva del contribuente. Per questo motivo, la stima dei maggiori ricavi o compensi derivanti dalla loro applicazione può essere utilizzata, in sede di accertamento, con modalità da considerare "sperimentali".

La presunzione scaturente da detti indicatori, per sua natura, non è qualitativamente diversa da quella che caratterizza l'utilizzo degli studi di settore nel loro complesso. I maggiori ricavi o compensi da essi desumibili costituiscono, a parere dell'Agenzia, una "presunzione semplice"<sup>48</sup>, "che assume valore probatorio ed efficacia persuasiva in giudizio in quanto dotata dei requisiti della gravità, precisione e concordanza".

---

<sup>43</sup> Circ. n. 110/E del 21 maggio 1999 e circ. n. 148/E del 5 luglio 1999.

<sup>44</sup> Così circ. n. 5/E del 23 gennaio 2008.

<sup>45</sup> Al riguardo, va però rilevato che l'Agenzia (da ultimo, con la circ. n. 47/E del 18 giugno 2008) fa riferimento solo ai soggetti che "naturalmente" si collocano all'interno dell'intervallo di confidenza, anche se la giurisprudenza (così Comm. trib. prov. Rovigo n. 91 del 30 dicembre 2005 e Comm. trib. prov. Vicenza n. 282 del 17 agosto 2006) considera sostanzialmente identiche le posizioni di questi ultimi con quelli che vi si collocano per adeguamento. Sempre la circ. n. 47/E del 2008 ha precisato che per ottenere l'esclusione dalla disciplina delle società non operative (disapplicazione per il 2007), trattandosi di norma di favore, il contribuente è, invece, tenuto a dichiarare, anche per effetto di adeguamento:

- ricavi e compensi in misura non inferiore al maggiore tra il livello minimo dei ricavi derivanti dall'applicazione degli INE ed il livello di congruità puntuale previsto dagli studi;
- ricavi o compensi in misura non inferiore al ricavo puntuale di riferimento indicato dai nuovi studi di settore.

<sup>46</sup> Cfr. i nuovi commi 14-*bis* e 14-*ter* dell'art. 1 della L. 27 dicembre 2006, n. 296 aggiunti dall'art. 15, comma 3-*bis*, del D.L. 2 luglio 2007, n. 81, convertito con modificazioni dalla L. 3 agosto 2007, n. 127, nonché il comma 14 dell'art. 1 della medesima L. n. 296/2006, modificato dall'art. 1, comma 252, della L. 24 dicembre 2007, n. 244.

<sup>47</sup> Circ. n. 5/E del 23 gennaio 2008.

<sup>48</sup> In campo tributario, molto più frequentemente che in altri rami del diritto, la prova della capacità contributiva è generalmente raggiunta dagli uffici attraverso ragionamenti di tipo presuntivo. Tramite il ricorso a presunzioni, gli uffici, basandosi su fatti noti (percentuali di ricarico, costo del lavoro dei dipendenti, valore dei beni strumentali, ecc.) possono presumere l'esistenza di fatti ignoti non direttamente conosciuti ma possibili in base a canoni di probabilità. Il termine presunzione (art. 2727 del codice civile) indica appunto l'operazione logico-induttiva compiuta dalla legge ovvero dal giudice attraverso la quale dalla conoscenza di un fatto noto si raggiunge la prova di quello ignoto. Le presunzioni sono, pertanto, legali o semplici a seconda che



In ordine alla valenza probatoria dei ricavi o compensi stimati da Gerico, l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che *“gli accertamenti basati sugli studi di settore possono essere effettuati ogni qual volta il contribuente dichiara ricavi o compensi ‘non congrui’ rispetto alla stima, senza che l’Amministrazione finanziaria debba fornire ulteriori dimostrazioni a sostegno della pretesa tributaria”*<sup>49</sup>.

L'unica differenza tra l'accertamento di maggiori ricavi emergenti dall'analisi di congruità e quelli emergenti dall'applicazione degli INE transitori risiede nel fatto che mentre per i primi l'onere di fornire ulteriore materiale probatorio in capo all'ufficio non è predeterminato, in quanto lo stesso dipende dall'apporto di elementi particolari da parte del contribuente in sede di contraddittorio, viceversa nel caso di applicazione degli INE l'ufficio è comunque obbligato ad accompagnare questi ultimi con ulteriori elementi, a prescindere dall'atteggiamento che il soggetto sottoposto a controllo terrà in sede di contraddittorio.

La stima effettuata mediante gli indicatori di normalità economica in parola non legittima, pertanto, l'emissione di atti di accertamento “automatici”, esclusivamente basati sulla stima medesima. L'uso automatico non è, tuttavia, consentito neppure per l'accertamento dei maggiori ricavi emergenti dall'analisi di congruità, dipendendo il suo contenuto dall'esito, imprevedibile a priori, del contraddittorio e ciò anche con riferimento agli studi in evoluzione e, dunque, agli indicatori previsti dal comma 13 della legge finanziaria per il 2007.

Nella successiva circolare n. 44/E del 2008, l'Agenzia delle Entrate ha infine rimarcato le *“profonde differenze”* tra gli indicatori di normalità economica definitivi<sup>50</sup>, contemplati negli studi revisionati nel 2008, e quelli previsti in via transitoria dal D.M. 20 marzo 2007.

I primi infatti, pur avendo le medesime finalità dei secondi, oltre ad essere sottoposti al vaglio della Commissione di esperti (art. 10, comma 7, della L. n. 146/1998), sono definiti con modalità assai più dettagliate, in quanto basate su una specifica analisi economica, e garantiscono quindi un grado di precisione della stima di gran lunga superiore rispetto a quello fornito dagli indicatori “transitori”.

## 7. Il contraddittorio quale strumento indefettibile di difesa del contribuente

---

sia la stessa legge a predeterminare il nesso tra fatto noto e ignoto (noto il fatto A si da per accertato il fatto B - presunzione legale), ovvero siano lasciate all'apprezzamento del giudice (ovvero dell'ufficio accertatore) il quale, sulla base di quanto addotto da chi intende avvalersi della presunzione, rinviene argomenti plausibili per ritenere che, accertato il fatto noto, si può concludere per l'esistenza di quello ignoto (secondo un giudizio di probabilità basato sull'*id quod plerumque accidit*). Si tratta di due figure con finalità diverse: mentre la presunzione semplice ha struttura inferenziale ed è uno strumento di cui il giudice o l'ufficio può servirsi per accertare i fatti secondo un ragionamento rigoroso e coerente rispetto alle premesse (*“non sono ammesse che presunzioni gravi, precise e concordanti?”*), la presunzione legale (relativa) non serve ad accertare fatti, ma solo a distribuire l'onere della prova.

<sup>49</sup> Cfr. circ. n. 31/E del 22 maggio 2007, paragrafo 2.2, a commento della modifica normativa apportata al comma 1 dell'art. 10 della L. n. 146/98 dall'art. 1, comma 23, lettera b) della L. 27 dicembre 2006, n. 296, secondo cui l'accertamento basato sugli studi di settore di cui all'art. 62-sexies del D.L. n. 331/1993 sono effettuati *“qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi di settore”*.

<sup>50</sup> I nuovi indicatori specifici si differenziano da quelli transitori per essere stati elaborati per ciascuno studio di settore (dunque non sono più gli stessi per l'intero comparto imprese e per quello professionisti), nonché sono stati enucleati per ciascun gruppo omogeneo (e non con riferimento all'intera platea dei contribuenti esercenti le attività considerate dai singoli studi di settore), spesso distinguendo all'interno del gruppo tra soggetti con dipendenti, senza dipendenti e anche in funzione del luogo di esercizio dell'attività.



A fronte della valenza probatoria attribuita agli studi dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate, la difesa del contribuente non può che svolgersi sul piano prima del contraddittorio<sup>51</sup>, e poi della motivazione, al fine di dimostrare l'indebita applicazione nei suoi confronti delle elaborazioni matematico-statistiche alla base degli studi, non sussistendo nei suoi confronti le "gravi" incongruenze che giustificano il ricorso a metodi di accertamento induttivi.

Sul piano del contraddittorio, l'espressa esclusione della materia tributaria dal titolo III della legge generale sul procedimento amministrativo (L. 8 agosto 1990, n. 241) ha impedito che nel corso del procedimento di accertamento si attuasse, in via generalizzata, la partecipazione del contribuente.

Durante il procedimento di accertamento tributario, come disciplinato dal D.P.R. n. 600/1973, risultano comunque presenti dei momenti di contatto tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, che configurano una partecipazione ben diversa da quella tipica del procedimento amministrativo<sup>52</sup>.

La natura vincolata della funzione impositiva, l'inferiorità conoscitiva in cui si trova l'amministrazione finanziaria durante la fase delle indagini hanno favorito prioritariamente la previsione di forme di partecipazione finalizzate ad agevolare l'amministrazione nell'esercizio dell'attività di accertamento. La partecipazione collaborativa o servente importa una facoltà per l'amministrazione di convocare il contribuente e un obbligo di quest'ultimo di collaborare, fornendo l'apporto richiesto, pena l'irrogazione di sanzioni. Tale forma di partecipazione si colloca all'inizio della fase istruttoria, quando l'amministrazione non si è ancora formata un convincimento ma deve soltanto reperire il materiale probatorio<sup>53</sup>.

A partire dagli anni ottanta sono state introdotte anche forme di partecipazione più simili a quelle amministrative definite, in ambito tributario, partecipazione difensiva o contraddittorio<sup>54</sup>.

Sono ipotesi in cui la partecipazione del contribuente è configurata come un diritto a cui si contrappone un obbligo dell'amministrazione a porre il contribuente in condizione di intervenire. Ne consegue la nullità<sup>55</sup> degli

---

<sup>51</sup> In realtà, ancor prima di essere chiamati in contraddittorio, le cause che giustificano la non congruità dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore o l'incoerenza rispetto agli indici economici individuati dai predetti studi possono essere "attestate" dai soggetti abilitati a norma dell'art. 10, comma 3-ter, della L. n. 146/1998. Qualora le cause prospettate in sede di attestazione non siano state prese in considerazione dall'ufficio sarà cura del professionista riproporle in sede di contraddittorio.

<sup>52</sup> La partecipazione, infatti, è prevista nella L. n. 241/1990 per consentire alla Pubblica Amministrazione il migliore esercizio del potere discrezionale, in modo che attraverso il confronto, la dialettica e l'integrazione delle conoscenze pervenga a decisioni più imparziali ed adeguate alla realtà dei fatti.

<sup>53</sup> Rappresentano ipotesi di partecipazione collaborativa quelle disciplinate dall'art. 32, comma 1, n. 2), 3) e 4) del D.P.R. n. 600/1973. Tali forme di partecipazione devono essere sollecitate dall'Amministrazione procedente, la quale ha facoltà di richiedere la collaborazione del contribuente. Quest'ultimo, se convocato, deve partecipare in quanto dalla mancata collaborazione può discendere l'irrogazione di sanzioni (art. 11 del D.Lgs. n. 471/1997) e il maturarsi di preclusioni (art. 32, commi 3 e 4, del D.P.R. n. 600/1973).

<sup>54</sup> Nell'ottica tradizionale del diritto amministrativo si distingue tra contraddittorio e partecipazione. Al primo si attribuisce la funzione di rappresentare e tutelare gli interessi del privato coinvolto nel procedimento. La seconda, invece, ha finalità collaborative, essendo rivolta a portare a conoscenza dell'Amministrazione procedente gli elementi di fatto o di diritto utili all'adozione del provvedimento.



atti emessi in assenza di tale partecipazione, la necessità di vagliare quanto prodotto dal contribuente (assicurata dall'obbligo di un'accurata motivazione circa l'irrelevanza degli argomenti forniti), l'assenza di preclusioni connesse alla mancata partecipazione del contribuente.

Sulla scia della richiesta di chiarimenti di cui all'art. 2, comma 29, del D.L. n. 853 del 19 dicembre 1984 convertito dalla L. n. 17/1985 (accertamento induttivo sulla base di elementi extracontabili), questa forma di partecipazione, più volte sollecitata dalla giurisprudenza anche di legittimità<sup>56</sup>, è stata prevista a livello normativo anche per gli studi di settore con la L. n. 311/2004<sup>57</sup> e va ovviamente concepita come un dovere dell'amministrazione di definire il contenuto dell'atto impositivo in contraddittorio con il contribuente e non come un mero obbligo del contribuente di collaborare all'attività istruttoria dell'Amministrazione.

Avendo già in precedenti circolari l'Agenzia delle Entrate fornito istruzioni quanto alle modalità di svolgimento del contraddittorio, la circ. n. 5/E del 2008 si sofferma sulle "circostanze" la cui valutazione rende le stime da studi<sup>58</sup> – a parere dell'Agenzia – come quelle da cui sia "*fondatamente desumibile*" l'ammontare dei ricavi, dei compensi e dei corrispettivi effettivamente conseguiti dal contribuente sottoposto ad accertamento.

---

<sup>55</sup> *Rectius*, annullabilità. In materia tributaria, infatti, il termine di nullità è impiegato dal legislatore nel senso di un atecnico riferimento all'annullabilità civilistica, in quanto si tratta di vizi non denunciabili in qualunque stato e grado del giudizio, né rilevabili d'ufficio dal giudice.

<sup>56</sup> Per l'obbligatorietà del contraddittorio in materia di studi di settore: Cass. n. 13995 del 27 settembre 2002; Cass. n. 9946 del 23 giugno 2003; Cass. n. 9135 del 3 maggio 2005; Cass. n. 17229 del 28 luglio 2006.

<sup>57</sup> Nell'art. 1, comma 409, lettera b). Sul punto si rammenta che l'art. 10 della L. n. 146/1998, nel dettare le modalità di applicazione degli studi di settore, non prevedeva alcuna forma di contraddittorio. A tale mancanza hanno supplito nel passato numerose circolari (circ. n. 110/E del 21 maggio 1999, n. 29/E dell'11 aprile 2002, n. 58/E del 27 giugno 2002, n. 74/E dell'11 settembre 2002), nelle quali è stato precisato che per l'effettuazione degli accertamenti basati sugli studi di settore gli uffici devono tener conto delle disposizioni che regolano il procedimento dell'accertamento con adesione, in particolare, inviando ai contribuenti un invito al contraddittorio contenente gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento, al fine di pervenire ad una definizione. Il riconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'importanza del contraddittorio con il contribuente e l'affermazione, nell'ambito della stessa prassi amministrativa, dell'obbligo da parte dell'ufficio di tener conto in sede di motivazione di quanto avvenuto in tale fase, ha indubbiamente palesato l'esigenza di considerare il suddetto contraddittorio quale fase obbligatoria e fondamentale del procedimento di accertamento in base agli studi di settore e la necessità che il legislatore intervenisse in tal senso.

<sup>58</sup> La circolare ribadisce come l'ufficio debba procedere sistematicamente all'analisi critica dell'applicazione dello studio nei casi in cui lo scostamento risulti particolarmente elevato in termini assoluti o percentuali. Gli scostamenti di scarsa rilevanza potrebbero, invece, a parere dell'Agenzia, rivelarsi inadeguati ad integrare le "*gravi incongruenze*" di cui all'art. 62-*sexies* del D.L. n. 331/1993, oltre a determinare l'oggettiva difficoltà per il contribuente di contraddire le risultanze dello studio di settore. Detti scostamenti, dunque, vanno considerati "*come elementi da utilizzare unitamente ad altri elementi disponibili o acquisibili con gli ordinari poteri istruttori*". Sul punto, cfr. anche la circ. n. 31/E del 22 maggio 2007, paragrafo 2.2. In giurisprudenza, si veda Comm. trib. prov. Gorizia n. 17 del 1° marzo 2006, secondo la quale non integrano "gravi incongruenze" scostamenti pari al 4%/5% tra i valori dichiarati e quelli stimati.





A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate afferma che l'affidabilità dello studio nel caso concreto è verificata, anche sulla base degli elementi forniti dal contribuente in sede di contraddittorio<sup>59</sup>, con particolare riguardo a tre profili:

- assenza di elementi oggettivi che inducano a ritenere inadeguato il percorso tecnico-metodologico seguito dallo studio per giungere alla stima;
- correttezza dell'imputazione al *cluster* di riferimento;
- mancanza di cause particolari che abbiano potuto influire sul normale svolgimento dell'attività, collocando il contribuente al di sotto del livello determinato dallo studio, anche con il contributo degli indicatori di normalità.

Con specifico riferimento al primo profilo, le eccezioni in ordine al percorso tecnico-metodologico seguito dallo studio per giungere alla stima possono essere formulate dal contribuente sulla base di un'analisi dettagliata delle informazioni contenute nella nota tecnica e metodologica allegata al decreto di approvazione di ciascuno studio di settore. Onde poter garantire appieno il diritto di difesa del contribuente è indispensabile che possa finalmente trovare accoglimento la richiesta delle categorie interessate di veder esplicitati nella nota tecnica i calcoli eseguiti per ottenere i coefficienti di regressione utilizzati come costanti nei vari algoritmi per la stima dei ricavi o compensi, in modo da conferire all'*iter* tecnico-metodologico alla base della stima quella "trasparenza" fino ad oggi mai completamente realizzata.

Quanto al secondo profilo, sempre in sede di contraddittorio, il contribuente potrà altresì contestare la sua non corretta attribuzione al *cluster* di riferimento. L'attribuzione ai gruppi omogenei di appartenenza, infatti, avviene con modalità probabilistiche, con la conseguenza che in taluni casi il contribuente potrebbe essere posizionato in un *cluster* diverso da quello di appartenenza, ovvero in più *cluster* secondo percentuali improprie e non rispondenti alla realtà.

Infine, tra le cause particolari in grado di influire sul normale svolgimento dell'attività, possono annoverarsi, tra le altre, anche quelle in cui gli operatori gestiscono l'attività imprenditoriale non secondo logiche di mercato, ponendosi conseguentemente al di fuori del canone di normalità che sottende l'intero impianto metodologico degli studi di settore.

Tali situazioni, definite di marginalità economica, sono state individuate dall'Agenzia delle entrate<sup>60</sup> e sono generalmente contraddistinte da determinati elementi, quali:

- localizzazione territoriale dell'attività;
- ridotte dimensioni del mercato servito;
- età del contribuente;
- limitata dotazione di beni strumentali e/o obsolescenza dei medesimi<sup>61</sup>;

---

<sup>59</sup> Lo scostamento dei ricavi dichiarati rispetto a quelli da studi può essere giustificato dal contribuente non solo in base a prove documentali, che abbiano un riscontro diretto sui ricavi dichiarati, ma anche in base ad un ragionamento di tipo presuntivo, che si fondi su elementi certi e che conduca a valutazioni che abbiano una reale capacità di convincimento. Così circ. n. 32/E del 21 giugno 2005 e Cass. n. 2891 del 27 febbraio 2002.

<sup>60</sup> Dette situazioni sono raccolte in un elenco esemplificativo e non esaustivo contenuto nelle circ. n. 31/E del 22 maggio 2007 e n. 38/E del 12 giugno 2007.





- assenza di dipendenti;
- assenza di costi relativi a servizi.

Una volta espletato il contraddittorio, l'ufficio deve necessariamente tenere in considerazione gli argomenti difensivi adottati dall'interessato, avendo cura di evidenziare nella motivazione le ragioni che l'hanno indotto a non ritenere fondate le controdeduzioni proposte dal contribuente, pena la nullità dell'atto per difetto di motivazione<sup>62</sup>.

Quanto al contribuente, la non partecipazione a tale fase, invece, pur non precludendo a quest'ultimo la possibilità di presentare in giudizio le medesime eccezioni e giustificazioni che avrebbe potuto far valere in sede di contraddittorio anticipato<sup>63</sup>, comporta di fatto lo svantaggio che l'avviso di accertamento risulterà meno attaccabile sul piano della motivazione e il contribuente dovrà confidare nell'infondatezza nel merito della pretesa dell'ufficio.

#### **8. Studi di settore e obbligo di motivazione: la necessità di una specifica motivazione in relazione alla “gravità” delle incongruenze**

Nell'intento di delineare un contenuto tipico degli accertamenti fondati sugli studi di settore, assume assoluta centralità la funzione della motivazione e della *ratio* sottesa al relativo obbligo.

La motivazione, infatti, si pone all'interno dell'ordinamento tributario quale strumento di garanzia non solo per il contribuente, ma altresì per l'amministrazione. In tal senso la motivazione non è fine a se stessa, né risponde solo ad esigenze di controllo in sede di sindacato giurisdizionale, è strumento di conoscenza della dinamica di attuazione del potere amministrativo e di garanzia per i soggetti coinvolti nel procedimento<sup>64</sup>.

La motivazione va dunque intesa come “strumento di esternazione” attraverso cui si estrinseca la sintesi della funzione amministrativa realizzata dal procedimento: ciò si desume dal collegamento tra il contenuto della motivazione e le risultanze dell'istruttoria, previsto nell'art. 3 della L. n. 241/1990, norma, quest'ultima espressamente richiamata dall'art. 7 della L. n. 212/2000.

---

<sup>61</sup> Relativamente al valore dei beni strumentali, si segnala che il contribuente, in sede di contraddittorio, potrebbe eccepire l'erroneità del criterio adottato da Gerico (sino al periodo d'imposta 2006) che non teneva conto del ragguglio ai giorni di possesso dei beni acquistati nel corso del periodo d'imposta.

<sup>62</sup> Tale impostazione riflette quelle esigenze di ordine costituzionale confermate dalla stessa Corte Costituzionale sia nella sentenza n. 283 del 1987, in tema di accertamento sintetico, sia, soprattutto, nell'ordinanza n. 22 del 1992, nella quale si è escluso che la metodologia induttiva delineata dalla legge “Visentini-ter” si risolva in un'imposizione fittizia “*potendo a sua volta il contribuente, già dalla fase procedimentale, introdurre i dati trascurati dal fisco, e che egli invece ritenga influenti, nel complessivo contesto conoscitivo*”.

<sup>63</sup> In tal senso, Cass. n. 2816 del 7 febbraio 2008.

<sup>64</sup> L'obbligo di motivare gli atti dell'amministrazione finanziaria racchiude in sé le primarie finalità di trasparenza dell'agire amministrativo e di democraticità, garantendo un controllo da parte non solo dei destinatari dell'atto e degli organi giurisdizionali, ma altresì da parte della stessa amministrazione in merito alla correttezza dell'operare amministrativo, nel rispetto del principio di buon andamento della pubblica amministrazione costituzionalmente garantito dall'art. 97 Cost.



Dalla delineata funzione della motivazione appare evidente come la stessa sia strumento necessario ad individuare non soltanto il *quantum* del tributo dovuto – che emerge dall’indicazione dell’imponibile, delle aliquote applicate, dell’imposta dovuta – ma soprattutto l’an e le ragioni del recupero da parte dell’Ufficio, dovendo la stessa contenere, per espressa previsione legislativa, l’iter logico-giuridico e le valutazioni effettuate dall’amministrazione che hanno portato la stessa all’emanazione dell’atto e che trovano espressione in quelli che il legislatore chiama “presupposti di fatto” e “ragioni giuridiche” della pretesa<sup>65</sup>. Stante l’unicità di *ratio* della motivazione in materia di accertamento, la qualificazione degli studi di settore quali presunzioni semplici o legali relative<sup>66</sup>, che sicuramente ha una notevole influenza sul profilo probatorio<sup>67</sup>, non condiziona invece il distinto piano della motivazione, quanto alla sua obbligatorietà e al suo contenuto minimo essenziale.

---

<sup>65</sup> Così Cass. n. 1905 del 30 gennaio 2007; Cass. n. 1236 del 23 gennaio 2006; Cass. SS.UU. n. 19854 del 5 ottobre 2004; Cass. n. 10895 del 10 luglio 2003; Cass. n. 4534 del 28 marzo 2002; Cass. n. 15388 del 5 dicembre 2001; Cass. n. 15234 del 3 dicembre 2001; Cass. n. 5506 del 14 giugno 1996; Cass. n. 10812 del 4 dicembre 1996.

<sup>66</sup> Anche se l’argomento meriterebbe ben più ampio approfondimento, in questa sede ci si può limitare a ricordare come gli orientamenti in merito alla natura giuridica degli studi di settore sono i più variegati, anche se oramai sembra prevalere in dottrina quello che riconosce alle risultanze degli studi il valore probatorio di presunzioni semplici, e ciò in ragione sia delle stesse modalità di formazione degli studi (i cui dati sono stati acquisiti attraverso le risposte ai questionari e sulle base dei dati desunti dalle dichiarazioni), sia perché il ricorso agli studi in sede accertativa può giustificarsi non per ogni tipo di scostamento, ma solo per quelli che presentano quella connotazione di “gravità” da verificare in base alle caratteristiche individuali del soggetto accertato e non con riferimento a situazioni già legislativamente predeterminate di normalità economica e/o di massa. Accanto a tale ricostruzione intermedia devono registrarsi due ulteriori filoni interpretativi contrapposti che da un lato riconoscono agli studi il valore probatorio di presunzione legale relativa e, dall’altro, li qualificano invece quali “fatti di mera conoscenza”, dati tecnici privi di qualsiasi funzione probatoria. Gli autori che aderiscono alla prima ricostruzione sostengono che il valore probatorio qualificato degli studi deriva dal fatto che il reddito stimato rappresenta il risultato di un ragionamento inferenziale non censurabile dal contribuente sia perché normativamente previsto, sia perché risultato dell’applicazione di formule matematiche determinate su base statistica ed elaborate con metodo rigoroso e sofisticato. In contrapposizione a questa ricostruzione si colloca l’opposta opinione dottrinale che nega che gli studi possano assumere valore di prova in quanto mere medie tecniche, prive di qualsiasi capacità dimostrativa del fatto ignorato. Le elaborazioni alla base dello studio si limiterebbero, infatti, a segnalare le differenze tra l’ammontare dei ricavi dichiarati da ognuno e quello mediamente dichiarato da tutti senza presentare alcun aggancio logico-deduttivo tra questi fatti e il fatto ignorato (cioè i ricavi effettivi del singolo). Per quanto attiene la posizione della giurisprudenza, quella di legittimità si è occupata degli studi di settore soltanto in modo incidentale. In tali occasioni, la Suprema Corte (Cass., n. 9135 del 3 maggio 2005) ha affermato espressamente che gli studi di settore sono una mera fonte di *presumptiones hominis*, vale a dire dei meri supporti razionali offerti dall’Amministrazione al giudice, paragonabili ai bollettini di quotazioni di mercato ed ai notiziari Istat, nei quali è possibile reperire dati medi presuntivamente esatti.

<sup>67</sup> Mentre l’adesione alla tesi che attribuisce agli studi la natura di presunzione legale relativa restringe il contenuto della motivazione importando un esonero per l’ufficio dall’onere della prova, al contrario la loro qualificazione come presunzioni semplici ne importa un ampliamento dovendo l’ufficio dar conto in quella sede degli elementi acquisiti in sede istruttoria che, unitamente ai risultati degli studi, hanno condotto alla rettifica dei ricavi o compensi dichiarati.

Per quanto attiene, invece, la strategia difensiva esperibile dal contribuente, a fronte di una presunzione semplice si può contestare l’accertamento basato sugli studi dimostrando l’inapplicabilità dello studio alla sua situazione, nonché la plausibilità dello stesso risultato cui perviene lo studio. Al contrario, nel caso di presunzione legale, il contribuente potrà spiegare solo la prima forma di difesa.



L'utilizzo di uno strumento presuntivo da parte dell'amministrazione ai fini della determinazione di un maggior reddito, infatti, a prescindere dalla tipologia e dai requisiti giuridici, non esenta la stessa dall'obbligo di fornire in sede procedimentale, nel *corpus* dell'atto, gli elementi che sono alla base dell'inferenza logica sottesa al disconoscimento dei valori dichiarati dal contribuente.

La motivazione rappresenta, infatti, un requisito essenziale dell'atto di accertamento<sup>68</sup>, a prescindere dalla metodologia a cui ha fatto ricorso l'amministrazione (analitica o induttiva), che al più può influire sul contenuto della motivazione stessa (ampliarne il contenuto ovvero ridurlo), senza però lederne il minimo essenziale per garantire al contribuente la conoscenza delle ragioni sottese alla maggiore pretesa, la possibilità di contraddirle in sede contenziosa ed il controllo del corretto svolgimento dell'attività svolta dall'amministrazione stessa, nel rispetto dei principi di trasparenza, collaborazione e buon andamento della pubblica amministrazione.

Qualora, infatti, l'ufficio si limitasse a motivare l'atto di accertamento con il mero scostamento dei dati dichiarati dalle risultanze degli studi di settore, si impedirebbe al contribuente di ricostruire l'*iter* logico-giuridico sotteso all'emissione dell'atto, annullando di fatto la sua possibilità di difesa, resa oltremodo difficile dalla circostanza che lo stesso è chiamato a dimostrare il fatto negativo di non aver conseguito ricavi o compensi pari (o maggiori) rispetto a quelli risultanti dalle medie statistiche di settore.

La necessità di un contenuto minimo obbligatorio della motivazione di un atto di accertamento fondato sugli studi di settore è confermata a livello normativo da due disposizioni: dal già richiamato art. 62-*sexies* del D.L. n. 331/1993 e dalla previsione del contraddittorio (art. 10, comma 3-*bis*, della L. n. 146/1998) da effettuarsi obbligatoriamente prima della rettifica del dichiarato<sup>69</sup>.

Benché l'art. 10, comma 1, della L. n. 146/1998 (unica norma modificata dal Legislatore con la Finanziaria 2007) detta le modalità procedurali per l'utilizzazione degli studi di settore, la norma che ne stabilisce i presupposti per l'esperibilità in sede d'accertamento è l'art. 62-*sexies* (norma mai modificata), che richiede per il ricorso alla metodologia analitico-induttiva (di cui all'art. 39, comma 1, lettera d) del D.P.R. n. 600/1973) "*l'esistenza di gravi incongruenze*" tra quanto dichiarato e quanto desumibile dagli studi di settore<sup>70</sup>.

---

<sup>68</sup> Ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973.

<sup>69</sup> In tal senso si sono pronunciati, seppur in via incidentale, i giudici di legittimità, i quali nella sentenza n. 17229 del 28 luglio 2006, affermano che risulta vano applicare gli studi di settore quando tra l'ufficio e il contribuente non si è svolto alcun contraddittorio. Secondo la Cassazione, gli studi di settore, che hanno struttura oggettiva e soggettiva categoriale, e quindi generale, non si possono considerare di per sé come strumento idoneo a regolare un caso di specie concreto senza che l'attività istruttoria amministrativa sia completata nel rispetto del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di essere costretto ad adire il giudice tributario per vincere la mera *praesumptio hominis* costituita dagli studi di settore.

<sup>70</sup> La Suprema Corte, anche se in pronunzie rese con riferimento alle percentuali di ricarico, ma con argomentazioni che sembrano potersi estendere anche alle stime derivanti dagli studi di settore (Cass. n. 26388 del 5 dicembre 2005; Cass. n. 10960 del 14 maggio 2007; Cass. n. 14252 del 19 giugno 2007), ha affermato che i valori percentuali medi del settore non rappresentano un fatto noto storicamente verificato, sul quale è possibile fondare una presunzione di ricavi ex art. 2727 del codice civile. Questi ultimi, se non confortati da ulteriori circostanze, della cui esistenza spetta all'ufficio dare dimostrazione, non sono idonei ad integrare quelle "gravi incongruenze" tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore presupposto per l'attivazione degli accertamenti di cui all'art. 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600/1973.



E poiché la soglia di scostamento tra la misura di questi due valori (dichiarato e rettificato in base a studi) non è predeterminata dalla legge, ma lasciata all'apprezzamento dell'ufficio, quest'ultimo nella motivazione dovrà dar conto dei criteri in base ai quali ha valutato l'incongruenza nel caso concreto come grave, pena la nullità dell'atto per vizio di motivazione<sup>71</sup>.

Ma anche sotto il profilo procedimentale l'obbligatorietà del confronto in sede di contraddittorio tra ufficio e contribuente porta anch'essa ad escludere ogni possibilità di applicazione acritica degli studi di settore.

La previsione da parte della norma di una necessaria fase del contraddittorio, in cui il contribuente espone la propria specifica situazione, conferma nuovamente il principio in base al quale in ogni caso gli studi di settore necessitano di una integrazione e di un adattamento anche in sede procedimentale che può, a volte, condurre a risultati ben differenti rispetto a quelli che si otterrebbero da una diretta applicazione degli stessi, in assenza di un confronto con il contribuente.

L'ufficio, in ogni caso, prima di emettere l'atto di accertamento, non solo dovrà valutare le eventuali argomentazioni addotte dal contribuente comparso in contraddittorio e motivare in merito alle ragioni che lo hanno portato a disattenderle, ma dovrà – e ciò anche nel caso in cui il contraddittorio non si sia svolto per assenza del contribuente – evidenziare nell'atto le ragioni per le quali ha ritenuto “gravi” le incongruenze rilevate tra i ricavi dichiarati dal contribuente e quelli desumibili dagli studi.

In tal senso sembra deporre la stessa circ. n. 5/E del 2008, ove si afferma che nell'ipotesi di mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio “*la valutazione dell'affidabilità delle risultanze dello studio sarà svolta direttamente dall'ufficio sulla base degli elementi in suo possesso*” e dunque non soltanto sulla base del mero scostamento da studi.

---

Alle medesime conclusioni - in tal caso con specifico riferimento agli studi di settore - è peraltro giunta la giurisprudenza di merito (*ex multis*, Comm. trib. prov. Milano n. 60 del 18 aprile 2005; Comm. trib. prov. Macerata n. 36 del 17 maggio 2005; Comm. trib. prov. Vercelli n. 44 del 25 maggio 2006; Comm. trib. prov. Bari n. 113 dell'11 settembre 2006; Comm. trib. prov. Lecce n. 25 del 26 febbraio 2008; Comm. trib. prov. Bologna n. 77 del 21 aprile 2008), la quale ha affermato che l'avviso di accertamento non può fondarsi sulle sole risultanze degli studi di settore, essendo necessario da parte dell'ufficio l'accertamento delle gravi incongruenze tra il reddito dichiarato e le risultanze degli studi in sulla base della concreta situazione del contribuente. Per la natura innovativa del disposto dell'art. 10, comma 1, della L. n. 146/98, come modificato dalla Finanziaria 2007, e dunque per la legittimità degli accertamenti basati sul mero scostamento dai risultati degli studi a partire dalla data di entrata in vigore della predetta modifica, cfr., tuttavia, Comm. trib. prov. Bari n. 228 del 26 gennaio 2007; Comm. trib. reg. Puglia - Bari n. 29 del 26 aprile 2007, Comm. trib. prov. Chieti n. 10 del 20 febbraio 2008.

<sup>71</sup> Nullità non sanabile in sede processuale, non risultando applicabile in materia tributaria la disposizione di cui all'art. 21-*octies* della L. n. 241/1990, secondo cui “*non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*”. Tale norma, infatti, non può trovare applicazione al caso di vizio di motivazione in generale, e ancor più a quello degli atti tributari, innanzitutto in quanto la motivazione, oltre a non attenere al procedimento, non è elemento che inerisce alla “forma” dell'atto, ma piuttosto alla “sostanza” e al “contenuto” dello stesso; secondariamente in quanto, qualora se ne ammettesse l'applicabilità, la norma non troverebbe mai concreta attuazione, risultando difficile risalire all'effettivo contenuto dispositivo dell'atto in assenza della motivazione, anche nel caso di provvedimenti vincolati. Per l'applicabilità del disposto dell'art. 21-*octies* al vizio di motivazione, nel caso di un avviso di liquidazione di imposte di registro, ipotecaria e catastale, cfr. tuttavia Comm. trib. reg. Roma n. 12 del 14 marzo 2008.



Con particolare riferimento ai maggiori ricavi o compensi rinvenienti dagli indicatori di normalità economica, sia transitori che definitivi, si evidenzia altresì che la non autosufficienza del mero scostamento tra ricavi dichiarati e ricavi stimati risulta ulteriormente avvalorata dalle modalità stesse con le quali detti maggiori ricavi sono determinati. Infatti, in talune circostanze, la determinazione dei maggiori ricavi da indicatori di normalità assume come valore noto, non un dato certo, ma il valore stimato dei ricavi in base all'analisi di congruità, determinando in tal modo la violazione del divieto di doppia presunzione e accentuando comunque il livello di inattendibilità della stima.

In conclusione, permane in capo all'ufficio un preciso obbligo di motivazione dell'atto di accertamento, dal quale l'ufficio stesso non può prescindere e che potrà ritenersi soddisfatto soltanto con l'esposizione, nel corpo del provvedimento, delle ragioni e dei criteri in base ai quali l'incongruenza tra quanto dichiarato e quanto rettificato è stata ritenuta *“grave”* e la ricostruzione operata sulla base degli studi come quella fondatamente più rispondente all'effettiva situazione personale del contribuente accertato nonché alla realtà economica in cui questi opera, dando conto anche di tutti gli altri elementi di fatto e di diritto acquisiti in sede istruttoria, in grado di conferire nel loro complesso *“gravità, precisione e concordanza”* alle risultanze degli studi di settore.