

# Incontro Studio NOVEMBRE 2013

BERGAMO

LA DIFESA DA: STUDI DI SETTORE. STRATEGIA; RUOLO DEL  
CONTRADDITTORIO; INFLUENZA IN TERMINI DI STRATEGIA SULLA  
SUCCESSIVA MOTIVAZIONE E PROVA, CASI PRATICI.

**dott. Alvise Bullo**

Ordine dei Dottori Commercialisti EC di Venezia

Docente SSEF

Pubblicista & Convegnista

San Polo 2237,30125 Venezia, Tel 041.5205054; fax 041.722326; [bulloalvise@virgilio.it](mailto:bulloalvise@virgilio.it)

Il semplice scostamento da Gerico non è una presunzione semplice (art. 2729 c.c.) ma semplicemente un elemento indiziario. Ciò detto, le memorie difensive scritte fatte molto bene (nella questione studi di settore) possono definitivamente qualificare l'accusa (mero scostamento da Gerico) quale semplice indizio e in quanto tale insufficiente per motivare un avviso di accertamento e pertanto qualificante l'atto stesso come illegittimo.

Illegittimità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione posto che lo stesso ha omesso totalmente di rispettare il preciso disposto imposto dal contraddittorio predicato dalla C.M. 65/E del 2001, dall'art. 12, co 7 della L. 212/2000 e dalla costante Giurisprudenza in tema di memorie da contraddittorio su studi di settore contravvenendo peraltro al c.d. principio della buona fede e del reciproco affidamento predicati dalla L. 212/2000.

Illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 2697 c.c. : la Giurisprudenza è costante nello stabilire che è onere di chi accusa (nel caso di specie Organo accertatore) di provare e motivare il fondamento della propria accusa; nel caso di specie la stessa si qualifica su indizi e di qui la necessaria dichiarazione di illegittimità dell'atto impugnato per essere gravemente viziato in tema di assenza di motivazione giusto il predicato di cui all'art. 42 del DPR 600/1973.

**Circolare n. 19/E del 14.4.2010**

## DISARMONIA SISTEMATICA TRA L'ART. 54 TUIR E LA CIRCOLARE N. 05/E 23.01.2008

Circolare n. 05/2008: “Nel caso di specie, il fatto ignoto coincide con il quantum dei ricavi, compensi e corrispettivi effettivamente **conseguiti** (NON INCASSATI, n.d.a.) da parte del singolo contribuente oggetto di controllo”.

Ebbene, nella lingua italiana conseguiti significa raggiunti (Zingarelli 1995) non anche incassati. Quindi, verso i professionisti, posto che è la circolare a **CHIARIRE** che il fatto **ignoto** è rappresentato dai compensi **conseguiti**, per giungere a qualificare detti compensi come incassati e quindi tassati (art. 54 TUIR) ci vuole un ulteriore salto logico vietato dall'art. 2727 c.c.

**Diverso sarebbe stato asserire:** Nel caso di specie, il fatto ignoto coincide con il quantum dei ricavi/corrispettivi e compensi effettivamente e rispettivamente **conseguiti e incassati**. In ogni caso un'asserzione simile non potrebbe dirsi “legittima” posto che risulterebbe carente di “prova” soprattutto in riferimento all'ultima parte.

## DIFESA NEL MERITO

ILLEGITTIMITA' / **INFONDATEZZA** dell'avviso di accertamento per non aver tenuto conto della particolare situazione del ricorrente, peraltro già dettagliatamente motivata e provata nelle memorie scritte recisamente ignorate dall'Ufficio come già specificato.

- a) Svolgimento dell'attività in condizioni particolari
- b) Impiego di personale poco produttivo;
- c) errata classificazione del cluster di appartenenza
- d) Non presenza di incongruenze **gravi**
- e) Condizioni di salute;
- f) area geografica
- g) Mancanza di licenze/sospensioni/autorizzazioni
- h) **INTERVALLO DI CONFIDENZA** (CTP di Bari n. 33 del 03 marzo 2010 stabilisce che il posizionarsi all'interno dell'intervallo di confidenza non viola nessuna norma).

### Necessità di tener conto nella rideterminazione del maggior imponibile anche dei costi.

L'Organo accertatore nella determinazione del maggior imponibile fiscale scaturente dall'applicazione del meccanismo degli studi di settore ha considerato solamente i ricavi presunti e non anche i correlati costi che lo stesso avrebbe dovuto valorizzare sulla base della percentuale di ricarico esplicitata dalla contabilità, peraltro esistente ed attendibile. Dalla stessa contabilità si può arguire, infatti, che la percentuale di abbattimento dei ricavi dovrebbe essere pari al ...%. Giova infatti ricordare come la sentenza della Corte Costituzionale n. 225 dell'8 giugno 2005 ha stabilito quanto segue: "nel caso di accertamento induttivo, si deve tener conto –in ossequio al principio di capacità contributiva- non solo dei maggiori ricavi ma anche della incidenza percentuale dei costi relativi..."

I Supremi Giudici, con sentenza n. **17038 del 02.12.2002**, hanno stabilito che lo studio di settore può essere utilizzato per la ricostruzione del reddito del contribuente; tuttavia occorre che l'ufficio dimostri come sia stato preventivamente accertato che esistano **gravi** incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore.

( Cfr. CTP Macerata, sentenza , n. 36 del 17.05.2005; CTP Milano, sentenza n. 60 del 18.04.2005; CTP Brescia, sentenza , n. 95 del 16.12.2005; CTP Vercelli, sentenza, n. 44 del 20.04.2006; CTP Lucca, sentenza, n. 43 del 17.05.2006; CTP Bari, sentenza , n. 44 del 25.05.2006; CTR Puglia, sentenza, n. 42 del 19.05.2006; CTP Vicenza, sentenza n. 282 del 17.08.2006). Cassazione Tributaria, sentenza dell'8 marzo 2013

**Att.NE e isolata:** sentenza 8 marzo 2013, n. 5852, della Corte di Cassazione, Studi di settore applicabili per il solo scostamento del reddito da Gerico se il contribuente ha dichiarato, un reddito **molto** inferiore rispetto a quello degli anni precedenti. (NON CONDIVISIBILE, o, cmq, meritevole di molto approfondimento n.d.A)

### Non presenza di incongruenze gravi:

La Ctp di Milano, sez VIII del 13.4.2005 e la CTP Macerata, sez III, n. 36 del 17.5.2005 stabilirono che occorre che negli accertamenti da 39 co 1 lett. d) del Dpr 600/73 (come nel caso in oggetto) venga stabilita l'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli determinabili con gli accertamenti dall'art.39 citato. Di più, in relazione alle gravi incongruenze bisogna che l'importo dei ricavi non dichiarati non risulti inferiore al 25/30% rispetto al dichiarato. Nel caso di specie, ancor prima del contraddittorio si è in presenza di uno scostamento che la giurisprudenza considera, giustamente si ritiene, trascurabile: 13,38% ( $199.040 - 175.544 = 23.496$ ;  $23.496/175.544 = 13,38\%$ ). Il dato è trascurabile infatti 13% è di molto inferiore al 25/30%.

I **Supremi Giudici, con sentenza n. 19163 del 15.12.2003**, hanno stabilito che: " In tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo alla procedura di determinazione induttiva dell'ammontare dei ricavi e dei compensi sulla base di coefficienti presuntivi, disciplinata dagli artt. 11 e 12 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69 (convertito, con modificazioni, nella legge n. 154 del 1989), il principio della flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento nell'art. 53 Costituzione, non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere dalla capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica".

La **CTP di Vercelli n. 44 del 25.5.2006**, correttamente si ritiene, ha stabilito che " E' pacifico che gli Uffici devono sempre adeguare il risultato degli studi di settore alla concreta e particolare situazione dell'impresa" (in questo senso Corte di Cassazione n. 19163 del 15.12.2003, **CTP Lucca n. 43 27/6/2006**, **CTI grado Bolzano n. 44 del 23.11.2006**).

E' illegittimo l'accertamento da studi settore per il professionista che nell'anno ha dedicato tempo agli studi universitari, sostenendo con profitto tre esami (**Cassazione 13 marzo 2013, n. 6234**).

Gli studi di settore sono inapplicabili al contribuente che **PROVA** di aver cessato l'attività nel corso dell'anno cui l'accertamento si riferisce. (**sentenza n. 8056/13 della Corte di Cassazione**).



## Giovani commercialisti esclusi dagli studi di settore

Non sono soggetti ad accertamento i Dottori Commercialisti che esercitano la professione da pochi anni e non hanno dipendenti

Al settore alberghiero, l'accertamento basato sugli studi di settore deve ritenersi illegittimo se lo scostamento dei ricavi dichiarati rispetto a quelli presunti è di lieve entità e **se l'Ufficio non ha considerato** il calo di presenze che ha interessato alcune località turistiche italiane da quando ha avuto inizio la crisi economica (**CTR Puglia n. 247/23/13- tratto da Focus Fiscali**).

L'**esclusione** dall'accertamento discende dallo **scarso grado di rappresentatività** dello strumento presuntivo che, nella determinazione dei ricavi/compensi, non distingue tra realtà economiche pienamente funzionanti ed altre avviate da poco tempo. Infatti, **la Corte di Cassazione, con la sentenza 20210 del 24 settembre 2010**, ha esaminato il caso di un contribuente destinatario di un avviso di accertamento basato sui **parametri contabili** che, nel periodo d'imposta accertato (1996), **svolgeva la professione di Dottore Commercialista** da appena due anni senza avvalersi di collaboratori o dipendenti.

Le sanzioni, anche nell'eventualità di riconoscimento della correttezza Erariale (cosa che si ribadisce non può essere per quanto specificato), ebbene non si possono applicare al caso di specie per mancanza di colpa e dolo, elementi cioè oggettivi e soggettivi che non possono essere presunti e per i quali non può esservi alcuna inversione dell'onere della prova. Infatti, negli accertamenti da studi di settore, i maggiori ricavi asseritamente imputati scaturiscono da mere presunzioni (peraltro screditate per quanto sopra specificate) e giocoforza che una presunzione non può certo provare la colpevolezza. **La CTP di Bologna, sez XII, n. 385 del 18 dicembre 2006**, ritiene inapplicabili le sanzioni, ad es. nel caso di accertamenti da Studi di Settore in quanto alle sanzioni tributarie-amministrative risultano applicabili i principi propri di quelle penali che non possono essere irrogate qualora non sia ravvisabile una connotazione psicologica di condotta colposa o dolosa che certamente non può essere insita in una presunzione non qualificata quale quella degli Studi di Settore. Tanto più che in tema di illeciti amministrativi non esiste alcuna presunzione di colpevolezza ( In senso conforme si vada **C.T.P. di Torino, sent. n. 33 del 25 settembre 2008** : "Infatti non può l'Ufficio sostenere essere sufficiente per l'applicazione di sanzioni, un semplice accertamento in base ad un banale studio di settore non corroborato da argomentazioni inerenti la specifica situazione di fatto). Infatti, la **Corte di Cassazione, Sezione III penale, con sentenza 5430/09** ha precisato che le presunzioni fiscali non rilevano in sede penale con la conseguenza che il giudice non può applicare né presunzioni legali, né qualsivoglia criterio di valutazione. Deve essere l'accusa a seguire gli accertamenti del caso per provare la colpevolezza del contribuente. **Niente sanzioni se la violazione tributaria dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della disposizione normativa e qualora, tra l'altro, non abbia determinato alcun debito di imposta. (CTR Sardegna 7/1/13-da Il Sole 24 ORE 15.4.2013).**

**Il contribuente non paga le sanzioni per gli errori commessi dal consulente denunciato per truffa alla Procura. Lo ha stabilito la sentenza 120/50/2013 della Ctr Lombardia**

Con la sentenza n. 77 del 21.04.2008, la CTP di Bologna, sez. 12°, ha ribadito che “il sottodimensionamento di ricavi o corrispettivi è solo un indizio di evasione, ma non è, evidentemente, l'evasione ...”. Quindi, viene ulteriormente ribadito che lo studio di settore, esprime sempre e solo una media statistica che non può integrare gli estremi per accertamento del maggior reddito. Essi hanno correttamente osservato che gli studi di settore servono per individuare quei contribuenti che dichiarano ricavi sottodimensionati rispetto al cluster di appartenenza, (gruppo omogeneo di soggetti che all'interno del medesimo settore di attività presentano una certa comunanza di caratteristiche strutturali) e quindi possono essere plausibilmente sospettati di evasione. Gli attenti Giudici bolognesi, hanno inoltre fatto constatare che tali conclusioni sono perfettamente in linea con il dettato del legislatore che ha introdotto nell'art. 10 della legge n. 146 del 1998, il comma 3 bis, che prevede l'obbligo dell'Ufficio di invitare il contribuente a fornire quelle informazioni necessarie a giustificare lo “scostamento” prima della notifica dell'avviso di accertamento, così ribadendo, l'obbligatorietà del contraddittorio quale atto prodromico necessario per legittimare la maggiore pretesa e stabilendo che il mancato invito al contraddittorio, così come la mancanza di una adeguata e motivata replica alle giustificazioni addotte dal contribuente comporta l'annullamento dell'atto impositivo per violazione del diritto di difesa. Di più, secondo i Giudici di prime cure, ebbene le ragioni giustificative, fornite dal contribuente in sede di contraddittorio, devono necessariamente formare oggetto di “scrutinio” da parte dell'Ufficio che è onerato di spiegare “puntualmente”, nell'ambito dell'avviso di accertamento, i motivi per i quali tali giustificazioni non possono essere accettate e condivise, senza con ciò ridurre il contraddittorio, ad un inaccettabile e vuoto formalismo.

La stessa **Agenzia delle Entrate, con le circolari n. 31/E del 22 maggio 2007 e 5/E del 23 gennaio 2008**, ha confermato che : “la motivazione degli atti di accertamento basati sugli studi di settore non deve essere di regola rappresentata dal mero, meccanico rinvio alle risultanze degli studi di settore, ma deve dare conto in modo esplicito delle valutazioni che, a seguito del contraddittorio con il contribuente, hanno condotto l'Ufficio a ritenere fondatamente attribuibili i maggiori ricavi o compensi determinati anche tenendo conto degli indicatori di normalità”. E, “qualora, il contribuente abbia formulato eccezioni, con riguardo ad uno o più dei predetti profili, la motivazione dovrà ovviamente spiegare le ragioni che hanno indotto a ritenere infondate, in tutto o in parte, le argomentazioni addotte”. Non solo, a detta degli attenti giudici bolognesi l'avviso di accertamento che non replica alle ragioni espresse dal contribuente e si limiti a richiamare lo studio di settore, è nullo per difetto di motivazione.

CTP di Bologna, Sez. XII, n. 77/2008 ha statuito quanto segue: "la presenza di ricavi o corrispettivi sottodimensionati rispetto alle medie derivanti da uno **studio di settore**, costituisce **solo un indizio di evasione ma non rappresenta automaticamente l'evasione stessa**. Pertanto, secondo i giudici, l'Amministrazione finanziaria, prima di emettere il relativo avviso di accertamento, deve invitare in contraddittorio il contribuente a spiegare le ragioni dello scostamento dal livello di congruità. Tali eventuali motivazioni dovranno poi essere valutate da parte dell'Ufficio ed evidenziate nelle motivazioni dell'atto impositivo, a pena di nullità".

**Lo scudo fiscale blocca** sia gli accertamenti da studi di settore che quelli con metodo analitico-induttivo (Commissione Tributaria Provinciale di Bolzano 21 gennaio 2013, n. 14 -Sezione seconda).

**Cassazione Tributaria, sentenza pubblicata il 10 aprile 2013**

Rischia di essere annullato l'avviso di accertamento basato sugli studi settore che non tiene conto delle particolari circostanze in grado di influire negativamente sulla normale attività dell'impresa.

**E' illegittimo l'accertamento da studi di settore emesso su promotore finanziario monomandatario (CTR LAZIO n. 200 23.4.2013).**

**Cassazione Tributaria, sentenza del 29 agosto 2013**

Gli studi di settore **NON** si applicano al contribuente che dimostra di aver attraversato un periodo di crisi. In particolare, deve essere annullato l'accertamento fiscale a carico del commerciante di carne che ha patito di un forte calo delle vendite a causa del morbo della "mucca pazza" (tratto da Fiscal Focus).

Quando l'avvio dell'attività d'impresa richiede una fase preparatoria lunga e complessa il regime delle **società di "comodo"** non è applicabile (CTR CAMPANIA, Sezione Staccata di Salerno n. 274/05/2013).

### In tema di contraddittorio da studi di settore:

La Commissione Tributaria di Pesaro che con la sentenza n. 283/01/07 del 24.11.2007, ha fatto proprie le doglianze della ricorrente che lamentava la mancata replica alle argomentazioni fornite in sede di contraddittorio. L'assunto in parola è stato conclamato dalla Suprema Corte, secondo la quale "quando, come nel caso esaminato, il quadro considerato dal giudice risulti corredato solo dagli indizi offerti dai parametri astratti, e questo sia stato contestato e sminuito, proprio in ragione dell'allegazione e della prova (non specificamente contestata dall'Agenzia) di ulteriori circostanze e di variabili (di età, di professione, di economia locale più arretrata rispetto a quella nazionale, di tempo, eccetera), a fronte delle quali nessuna contestazione specifica sia stata formulata dall'Agenzia, il peso probatorio degli elementi astratti viene a scemare e a rivelarsi inidoneo all'accertamento operato solo in via sintetica" (Cass., Sez. trib., n. 6758 dell'1 marzo 2007). **Già precedentemente la Corte di legittimità aveva avuto modo di stabilire che gli studi di settore "in linea di massima forniscono una indicazione, che già la stessa Amministrazione può superare utilizzando altri elementi, che evidentemente costituiscono dei limiti per lo strumento presuntivo nella situazione concreta. Il che significa, appunto, esclusione di ogni automatismo dei coefficienti e necessità di valutare sempre la situazione effettiva del contribuente" (Cass., Sez. trib., n. 19163 del 15 dicembre 2003).**

“Una motivazione soltanto apparente o, quanto meno, incompleta (e quindi illegittima) perché né il contribuente né il giudice, sulla base dell’atto e degli elementi in esso indicati (motivazione), possono comprendere il procedimento logico-giuridico in base al quale l’ufficio è pervenuto a determinati risultati (e non ad altri), né può verificare, per affermarli o per escluderli, eventuali errori di calcolo” (**Sent. n. 82 del 24 ottobre 2001 dep. il 25 ottobre 2001 della Comm. trib. prov. di Verbania, Sez. I** ). Di più, “illegittimo per difetto di motivazione l’avviso di accertamento che si limiti a richiamare gli studi di settore senza individuare gli elementi specifici che hanno portato al calcolo dei ricavi ascritti al contribuente” (**Comm. trib. prov. Macerata, Sez. III, n. 63 del 30 dicembre 2003**).

La **Commissione Tributaria Provinciale di Vercelli, Sez. III – n. 44 del 25 maggio 2006** stabilì che: “è pacifico che gli Uffici finanziari devono sempre adeguare il risultato degli studi di settore alla concreta e particolare situazione dell’impresa ed è altrettanto pacifico che gli Uffici devono sempre attentamente valutare le osservazioni formulate dal contribuente e motivare sia l’accoglimento che il rigetto delle stesse”

I **Supremi Giudici n. 13955, del 27 novembre 2002**, hanno statuito che le dichiarazioni, “salvo il caso di divergenze assolutamente abnormi (**Cass. 2000/15310, 2000/15266, 2001/12464 e 2001/08835**) o di risultati palesemente antieconomici od in contrasto con il senso comune (**Cass. 2001/01821**), non possono esser disattese sulla base della semplice applicazione di una diversa percentuale di ricarico, che anche se frutto di uno studio di settore, costituisce pur sempre un dato che abbisogna del conforto di qualche ulteriore elemento (**Cass. 2000/06499 e 2001/08835**) per giustificare l’attribuzione di un maggior reddito all’interessato”.

I parametri sono inapplicabili all'impresa che chiude a breve termine dall'inizio dell'attività (Cassazione n. 20500/13).

I Supremi Giudici hanno riscontrato che il giudice di seconde cure ha accertato in fatto che il contribuente presentava, nel periodo d'imposta in contestazione (1996), specifiche caratteristiche, quali il recente inizio dell'attività (febbraio 1995) e la brevità della sua durata (essendo cessata nel settembre dello stesso 1996), idonee a giustificare l'inapplicabilità del standard al caso concreto".

**Non solo, la Cassazione con la sentenza n. 8056/13, ha statuito che l'onere della prova circa l'applicabilità dello standard prescelto al caso oggetto dell'accertamento è a carico all'ente impositore**, mentre il contribuente - .... deve dimostrare l'esistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli standard o la specifica realtà economica svolta nel periodo di tempo preso a riferimento. Nel caso di specie, il giudice di seconde cure "ha valorizzato la circostanza della cessazione di attività nel contesto della valutazione della prova documentale fornita dai contribuenti", al fine di affermare, cioè, che nella specie era stata fornita, mediante produzione di documentazione contabile **rimasta incontestata**, "una prova sufficiente a escludere la rilevanza presuntiva dell'accertamento solo parametrico, avendo i contribuenti cessato l'attività in corso di anno". Tanto, in piena conformità all'orientamento oramai consolidato secondo cui, nell'accertamento standardizzato, i parametri (come pure gli studi di settore) "costituiscono una elaborazione statistica, il cui frutto è un'ipotesi probabilistica, che integra solamente una presunzione semplice".

Tratto da Fiscal Focus 2013



CTR di Firenze n. 64 del 25.9.2009, sez. VIII secondo la quale la motivazione dell'eventuale avviso di accertamento deve dimostrare che le ragioni allegate dal contribuente sono state prese in considerazione, **adeguatamente** valutate e **ragionevolmente** superate; in difetto di detti obblighi l'avviso di accertamento da studi di settore deve qualificarsi **NULLO**)

Anche le SSUU n. 26638/2009 della Corte di Cassazione in tema di studi di settore confermano e (definitivamente, ci sia concesso) QUANTO SOPRA SPECIFICATO: “La motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento, ma deve essere integrata, anche sotto il profilo probatorio, con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio: è da questo più complesso quadro che emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sugli studi di settore...”.



La Corte di Cassazione con la sent. 8535 del 27 agosto 1998 ha stabilito che: "l'accertamento di maggiori ricavi dell'impresa in presenza di una contabilità regolare contenente dati inesatti o incompleti non può essere affidato alla considerazione di valori medi statisticamente riferiti al settore di appartenenza dell'operatore economico, come tali esprimenti risultati valutativi che - a differenza di quelli emergenti da medie elaborate con riferimento interno alla dinamica dell'impresa considerata - solo in via ipotetica possono ritenersi rispondenti alla situazione del singolo contribuente (Cass. 8089/1996; Cass. 9265/1995; Cass. 11473/1993). Una presunzione di tal genere non può quindi considerarsi grave né precisa, e non può essere posta a fondamento dell'accertamento contestato" (Cfr. Cass. n. 2411 del 3 febbraio 2006).

GIURISPRUDENZA E ASPETTI PRATICI:

I NUMERI CI POSSONO "DARE UNA MANO": USIAMOLI "PER BENE".

La Ctp di Milano, sez VIII del 13.4.2005 e la CTP Macerata, sez III, n. 36 del 17.5.2005 stabilirono che occorre che negli accertamenti da 39 co 1 lett. d) del Dpr 600/73 (come nel caso in oggetto) venga stabilita l'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli determinabili con gli accertamenti dall'art.39 citato. Di più, in relazione alle gravi incongruenze bisogna che l'importo dei ricavi non dichiarati non risulti inferiore al 25/30% rispetto al dichiarato. Nel caso di specie (ESEMPIO), ancor prima del contraddittorio si è in presenza di uno scostamento che la giurisprudenza considera, giustamente si ritiene, trascurabile: 7,28% (258.267 – 240.732 = 17.535; 17.535/240.732 = 7,28%). Il dato è trascurabile infatti 7% è di molto inferiore al 25/30% (il 30% equivale al 430% del 7%: tale dato deve ritenersi a dir poco eloquente).

Dovrà poi essere anche attentamente valutata l'entità dello scostamento posto che pare del tutto arbitraria la pretesa del fisco di considerare come ricavo accertato proprio il puntuale e non per esempio il minimo, giacché tutti i valori compresi all'interno del cosiddetto intervallo di confidenza sono, per stessa ammissione del fisco (si vedano C.M. 148/E del 5 luglio 1999, C.M. 5/E del 23 gennaio 2008, C.M. 47/E del 18 giugno 2008), valori possibili e con una probabilità del 99,99%<sup>[1]</sup>. Non si capisce quindi perché dovrebbe ricadere sul contribuente l'onere di provare uno scostamento che ha una probabilità dello 0,001% (e quindi irrisoria)<sup>[2]</sup> qualora i ricavi dichiarati fossero almeno pari al valore minimo di Ge.ri.co. Non solo, ma sarà anche necessario un confronto squisitamente quantitativo dello scostamento in quanto l'Agenzia, nelle circolari ministeriali n. 5/2008 e 31/2007, ammette che scostamenti di scarsa entità potrebbero rilevarsi inidonei ad integrare le "gravi incongruenze" di cui all'art. 62-sexies del D.L. 331/1993. La C.T.P. di Gorizia n.17 del 1° marzo 2006, ha quantificato nel 4%/5% gli scostamenti tra valori accertati e stimati che non potrebbero mai assumere i requisiti necessari ai sensi del citato art. 62-sexies del D.L. 331/1993.

<sup>[1]</sup> In merito alla citata percentuale del 99,99% si veda il paragrafo 3.1.3 della C.M. 110/E del 21 maggio 1999 : "Anche l'intervallo di confidenza è ottenuto come media degli intervalli di confidenza, al livello del 99,99%, per ogni gruppo omogeneo ponderata con le relative probabilità di appartenenza".

<sup>[2]</sup> Nella circolare 148/E del 5 luglio 1999, risposta 5.1 si dice infatti che "fermo restando che si tratta...di un ricavo possibile", l'Ufficio potrà chiedere al soggetto passivo di "giustificare per quali motivi abbia ritenuto di adeguarsi a un livello di ricavi inferiore a quello di riferimento puntuale". La medesima pretesa da parte del Fisco è contenuta nella C.M. 47/E del 18 giugno 2008.

L'istituzione del senso unico della strada dove è ubicata l'attività commerciale limita, di fatto, l'afflusso di potenziali clienti e può giustificare lo scostamento tra ricavi dichiarati e ricavi puntuali derivanti dall'applicazione dello studio di settore. Lo scostamento è ulteriormente giustificato laddove poi il contribuente dimostri, con prove documentali, di essere stato costretto alla chiusura del proprio esercizio commerciale per un certo periodo nel corso dell'anno di imposta accertato ( **Ctr Lazio con la sentenza 264/14/13**-da IL Sole 24 ORE 29.4.2013).

### **Art. 39, co 2 DPR 600/1973**

....

d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione (1).

(1) Le disposizioni contenute nella presente lettera si applicano agli accertamenti notificati a partire dalla data del 2 marzo 2012, data di entrata in vigore del [decreto-legge n. 16 del 2012](#) che con l'art. 8 ha così sostituito la presente lettera. Per gli accertamenti notificati in precedenza continua ad applicarsi quanto previsto dalla previgente lettera d-ter) del presente articolo 39.