



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## **Il valore probatorio degli studi di settore: recenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità**

di Daniela Siconolfi

### **1. Premessa.**

La Suprema Corte di Cassazione si è nuovamente pronunciata, con diverse sentenze ed ordinanze<sup>1</sup>, in ordine alla legittimità dell'accertamento basato sugli studi di settore ed al valore probatorio di tali strumenti di ricostruzione parametrica di ricavi o compensi. In tale contesto, le diverse recenti pronunce, riaffermano principi già espressi dalle Sezioni Unite della Suprema Corte.<sup>2</sup>

In particolare, con ordinanza n. 14313 del 15 giugno 2010, la Corte di Cassazione ha ribadito che spetta al contribuente fornire la prova contraria, in caso di accertamenti basati sugli studi di settore e in presenza di gravi incongruenze, dei dati da essi risultati rispetto ai ricavi dallo stesso dichiarati. Dunque, la medesima Corte, ha ritenuto di qualificare come legittimo l'accertamento basato sugli studi di settore, subordinatamente al fatto che l'Ufficio dimostri la gravità delle incongruenze e che il contribuente, nei confronti del quale si trasferisce successivamente l'onere della prova, non fornisca elementi atti a fornire prove contrarie.

Con l'ordinanza n.18941 del 31 agosto 2010, poi, facendo riferimento alla valenza probatoria degli studi di settore, la Corte ne ha riaffermato la natura di presunzione semplice. Tale pronuncia, nello specifico, pone in luce il fatto che un accertamento fondato esclusivamente sul risultato parametrico può essere superato comprovando che l'attività svolta non è quella considerata dallo studio. Nel caso concreto, la Corte ha ritenuto che tale risultato non possa essere suscettibile di evidenziare in termini di rilevante probabilità l'entità reddituale del contribuente, in considerazione anche della particolare e sostanziale circostanza che il comparto accertato è stato investito da una crisi generalizzata.

---

<sup>1</sup> Cass., 7 settembre 2010, n. 19136;id., 24 settembre 2010, n. 20210; Id Ord. 16 settembre 2010,n. 19609; Id., 17 settembre 2010, n. 19754; Id., 21 settembre 2010, n. 19957; Id., 21 settembre 2010, n. 19951.

<sup>2</sup> Cass., SS.UU., 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638,. Trattano in maniera profusa l'argomento Basilavecchia, Accertamento standardizzato, obbligo di contraddittorio e facoltà di prova del contribuente, in GT - Riv. giur. trib.n. 3/2010, pag. 205; Marcheselli, Le Sezioni Unite sulla natura presuntiva degli studi di settore, in Corr.Trib. n. 4/2010, pag. 251;Id., Ancora equivoci e incertezze sulle concrete applicazioni degli studi di settore, ivi n. 31/2010, pag. 2514.

I contenuti delle ordinanze di cui sopra offrono lo spunto per effettuare brevi riflessioni sulla natura della presunzione che sorregge l'accertamento a mezzo studi di settore, così come individuata, nelle pronunce più recenti, ad opera della giurisprudenza di legittimità.

In materia, in ragione di quanto verrà illustrato, pare possibile affermare, da subito, che non vi sia stata un'inversione di tendenza da parte della Suprema Corte, rispetto al suo più recente orientamento.

Sul punto, difatti, le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione (Cass., S.U., del 18 dicembre 2009, sentenze nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 ) hanno statuito che “la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici la cui gravità, precisione e concordanza non è “ex lege” determinata in relazione ai soli standards in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento con il contribuente”<sup>3</sup>.

2. La natura delle presunzioni poste a fondamento degli studi di settore nell'evoluzione della giurisprudenza di legittimità.

Gli studi di settore sono stati introdotti nel nostro ordinamento dall'art 63 bis DL 30/8/1993 n. 331, convertito con la L 29/10/1993 n 427, che ne ha previsto l'approvazione entro il termine del 31/12/1995, prorogato, prima, al 31/12/1996 e, poi, al 31/12/1998. Si applicano, quindi, dal 1999 per gli accertamenti relativi al periodo d'imposta 1998.

In particolare l'art. 62-sexies del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, prevede che gli accertamenti di cui agli artt. 39, primo comma, lett.d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 “possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62-bis del presente decreto”.

Tuttavia, proprio il richiamo all'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973 ha generato una serie di incertezze in ordine alla qualifica della presunzione posta a fondamento degli studi di settore, a partire dal momento in cui questi sono divenuti operativi.

La giurisprudenza di legittimità, in proposito, si è più volte pronunciata in ordine alla loro utilizzabilità come metodologia astrattamente idonea a determinare regole di esperienza applicabili in maniera standardizzata.

---

<sup>3</sup> La Corte di Cassazione, per tali enunciazioni, ha preso lo spunto da controversie nelle quali erano in gioco accertamenti fondati sui cedd. parametri, i quali costituiscono una metodologia di accertamento prevista e disciplinata dai commi 179 - 189 dell'art. 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Finanziaria 1996).

Nella fase immediatamente successiva all'introduzione dello strumento parametrico in oggetto, vi sono state decisioni della Corte di Cassazione orientate nel senso di attribuire alle risultanze dell'applicazione degli studi di settore la natura di presunzioni legali relative<sup>4</sup>. Infatti, in tale direzione, nell'ambito della motivazione della sentenza n. 2891 del 27/2/2002, si legge, “ l'evoluzione legislativa che si è avuta a partire dal 1985 in poi ha confermato sempre di più la possibilità che l'Amministrazione utilizzi strumenti presuntivi legittimati dalla prassi e valutati già in sede preventiva a livello generale, tanto che oramai da qualche anno gli studi si stanno consolidando, offrendo soluzioni sempre più accettate e condivise” .

Ad una fase successiva è da ascrivere l'orientamento, di cui è emblematica la sentenza n. 17229 del 28/7/2006, in base al quale la Suprema Corte ha sostenuto che gli studi di settore hanno natura di “ atti amministrativi generali di organizzazione che da soli non si possono considerare sufficienti perché l'Ufficio tributario operi l'accertamento senza che l'attività amministrativa sia completata nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente d'intervenire già in sede procedimentale amministrativa e di vincere la presunzione costituita dagli studi di settore”<sup>5</sup>.

Non sono mancate, in un momento successivo, ulteriori decisioni con cui la Corte ha affermato che le gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore costituiscono “ un elemento presuntivo di carattere legale”, sul quale può fondarsi l'accertamento di maggiori imposte, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare. In tale direzione sono rilevanti le pronunce <sup>6</sup>, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, aventi ad oggetto il rapporto tra l'art. 62-sexies, comma 3, cit. e l'art. 39, primo comma, lettera d, del d.P.R. n. 600 del 1973.

A tale proposito, la Suprema Corte ha statuito, fra l'altro, che gli accertamenti condotti ai sensi del menzionato articolo 39 (comma 1, lett. d) "possono essere fondati anche sull'esistenza di

---

<sup>4</sup> In tal caso, il semplice scostamento dai ricavi, risultanti dagli studi di settore, consentirebbe di ricorrere a tali strumenti presuntivi da parte dell'Ufficio, in considerazione del fatto che il ragionamento inferenziale, individuato come fondamento degli studi di settore, è normativamente previsto e disciplinato nel dettaglio. A tal proposito, in ambito dottrinario, per una configurazione in termini di presunzione legale relativa, cfr. Tesaurò, Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale, Milano, 2006, pag. 236; Lupi, Manuale giuridico professionale di diritto tributario, Milano, 2001 pag. 573; Beghin, I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore, in Falsitta, Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Padova, 2008, pag. 643.

<sup>5</sup> Una particolare lettura della sentenza in oggetto è stata proposta da Sciarra, in Corr. Trib, n. 38/2006, pag. 3054. L'autrice ritiene che con tale sentenza la Corte non abbia voluto affermare, in termini assoluti, il fatto che gli studi di settore non siano idonei a costituire l'unico presupposto a fondamento di un accertamento, quanto piuttosto a dichiarare l'insufficienza di tale metodo presuntivo laddove la fase dell'istruttoria, in sede procedimentale amministrativa, si sia conclusa senza le informazioni integrative che scaturiscono dal contraddittorio con il contribuente. In tale sede, pertanto, gli studi di settore, sarebbero idonei a supportare il fondamento dell'accertamento della maggiore imposta dovuta solo nel caso in cui l'istruttoria amministrativa risulti completa del contraddittorio preventivo con il contribuente.

<sup>6</sup> Cass. Sent. n. 8643 del 06 aprile 2007; Id. n. 24436 del 2 ottobre 2008; Id. n. 2876 del 6 febbraio 2009.

gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore", di cui all' articolo 62 bis.

Al fine di rendere operativa tale norma è pertanto necessario che, l'Ufficio, nel rilevare "gravi incongruenze" fra i valori dichiarati e quelli che motivatamente si attendono, in considerazione del peculiarità dell'attività svolta o in base agli studi di settore, fondi l'accertamento di maggiori ricavi proprio sulle "gravi incongruenze". Tale attività può essere attuata, senza obbligo di ispezione dei luoghi, indipendentemente dalle ipotesi previste dall'art.39 citato.

In base ad altro orientamento della giurisprudenza di legittimità è, tuttavia, possibile affermare<sup>7</sup> che gli studi di settore costituiscono una mera fonte di presunzioni assimilabili alle comuni presunzioni "hominis", cioè fondamenti logici offerti dall'amministrazione al giudice. Difatti, la Corte di Cassazione, in proposito statuisce che "gli studi di settore introdotti dagli artt. 62-bis e 62-sexies del d.l. n. 331 del 1993, direttamente derivanti dai "redditometri" o "coefficienti di reddito e di ricavi" previsti dal d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito in legge 27 aprile 1989, n. 154, idonei a fondare semplici presunzioni, sono da ritenere supporti razionali offerti dall'amministrazione al giudice, paragonabili ai bollettini di quotazioni di mercato o ai notiziari Istat, nei quali è possibile reperire dati medi presuntivamente esatti: i dati in tal modo presunti possono, pertanto, essere utilizzati dall'ufficio anche in contrasto con le risultanze di scritture contabili regolarmente tenute, finché non ne sia dimostrata l'infondatezza mediante idonea prova contraria, il cui onere è a carico del contribuente"<sup>8</sup>.

Da ultimo, la Suprema Corte, esprimendosi e in tema di rispondenza della disciplina degli studi di settore ai parametri costituzionali, in particolare, al principio di capacità contributiva, ha affermato: "la flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento proprio nell'art. 53 della Costituzione, non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica. Ogni sforzo, quindi, va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del soggetto, pur tenendo presente l'importantissimo ausilio che può derivare dagli strumenti presuntivi, che non possono però avere effetti automatici, che sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale"<sup>9</sup>, ma che richiedono un confronto con la situazione concreta (confronto

<sup>7</sup>Cass., sent. n. 16702 del 27 luglio 2007, Id., n. 20256 del 23 luglio 2008.

<sup>8</sup>Cass., sent. n. 5977 del 14 marzo 2007.

<sup>9</sup> La Corte Costituzionale, a tal proposito, ha più volte precisato che le presunzioni "per poter essere in armonia con il principio di capacità contributiva sancita dall'art. 53 della Costituzione debbono essere confortate da elementi concretamente positivi che le giustificano razionalmente". Cfr. Corte Cost. 28 luglio 1976, n. 200 e 23 luglio 1987, n. 283.

che può essere anche vincente per gli strumenti presuntivi allorché i dati forniti dal contribuente risultano inattendibili”<sup>10</sup>.

3. La natura delle presunzioni poste a fondamento degli studi di settore secondo le Sezioni Unite.

Con le rilevanti e recenti sentenze nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha chiarito, in maniera definitiva, la portata, la natura e la qualificazione degli studi di settore, escludendo che il reddito imponibile possa essere determinato “automaticamente” mediante l’applicazione degli studi di settore.

Tale statuizione, oltre a determinare il miglioramento della posizione procedimentale e processuale del contribuente, si conforma a previsioni di carattere normativo, quali il D.L. 2 luglio 2007, n. 81 (convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2007, n. 127), istitutivo degli indicatori di normalità economica, e la legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), nella misura in cui non attribuisce agli esiti derivanti dall’applicazione degli studi di settore la natura di presunzione legale<sup>11</sup>.

La S.C., nelle pronunce in oggetto, ha precisato, inoltre, che il principio costituzionale della capacità contributiva, secondo il quale ogni contribuente deve concorrere alla spesa pubblica in funzione delle risorse “realmente e concretamente” a sua disposizione, impone che ogni tipologia di accertamento dei redditi ai fini impositivi, per essere legittimo, deve prevedere la verifica ed il vaglio, in contraddittorio, dei dati desumibili dagli strumenti statistici con l’effettiva situazione economica e patrimoniale del soggetto accertato e che ogni procedimento di accertamento deve concludersi con un atto ( l’avviso di accertamento) nel quale l’Amministrazione finanziaria deve dare conto nella “motivazione” delle ragioni per le quali è giunta alla determinazione di un reddito imponibile superiore a quello dichiarato dal contribuente e delle ragioni per le quali non ha accolto le eventuali argomentazioni difensive opposte dal contribuente<sup>12</sup>.

La Corte ha dunque stabilito una nuova metodologia di riparto dell’onere probatorio tra amministrazione e contribuente, in considerazione del fatto che gli studi di settore, in quanto annoverabili tra gli strumenti statistico- probabilistici, non sono idonei a riprodurre la concreta

<sup>10</sup> Cass., sent.n.16235 del 9 luglio 2010.

<sup>11</sup> Iorio-Sereni, Dagli studi di settore solo presunzioni semplici: effetti sull’azione di accertamento, in *Le Guide il fisco, Novità Fiscali e Finanziaria 2010*, gennaio, 2010, pag 86.

<sup>12</sup> Cass SSUU, Pres. Carbone, Rel. Botta, Sent n 26635, 10 dicembre 2009, pubblicata in “ *Il Fisco*” 2/2010 fasc 1, pag 236 con nota di commento di Pierfranco Turis.

situazione reddituale del contribuente, avendo la sola capacità di identificarsi con un mero strumento capace di rilevare un presunto comportamento fiscale anomalo<sup>13</sup>.

La centralità e la rilevanza del contraddittorio, cui da rilievo la Corte nelle decisioni in oggetto, rappresenta il superamento di posizioni diverse della giurisprudenza di legittimità pregressa<sup>14</sup>, nel momento in cui, a tale strumento, viene attribuita non solo la capacità di adeguare l'accertamento al realtà del singolo contribuente, ma anche la rilevante funzione di garantire gli interessi di quest'ultimo.

Il tenore di tali pronunce, inoltre, si conforma agli orientamenti costituzionali ed internazionali maggiormente evoluti, i quali riconducono al contraddittorio la concretizzazione dell'interesse del privato<sup>15</sup>.

Inoltre, le enunciazioni in tal senso, hanno trovato riscontro anche in due recenti pronunce della Corte<sup>16</sup>, laddove la stessa, oltre ad affermare che gli studi di settore possono essere qualificati come mere presunzioni semplici<sup>17</sup>, ha ribadito il ruolo fondamentale assegnato al contraddittorio, la cui attivazione è da considerarsi obbligatoria e necessaria al fine di evitare la nullità del procedimento con il contribuente<sup>18</sup>. Compito successivo dell'Ufficio è quello di motivare le ragioni sulla scorta delle quali i rilievi mossi da quest'ultimo, seppure attraverso presunzioni semplici, sono stati disattesi.

In caso di mancato intervento del contribuente l'Amministrazione avrà l'onere di dimostrare l'applicabilità dei risultati standardizzati al caso concreto<sup>19</sup>.

Nella fase giudiziale, poi, il giudice valuta liberamente, in virtù degli elementi offerti dalle parti, l'applicabilità dello standard al caso di specie, ben potendo disattendere le risultanze degli studi di settore, non solo laddove accerti la sussistenza di circostanze ostative di carattere personale rappresentate dal contribuente, ma anche laddove ritenga inaffidabile lo studio di settore applicato<sup>20</sup>. Da tali premesse scaturisce, naturalmente, la conseguenza che eventuali

<sup>13</sup> Amatucci -. Rainone Contraddittorio endo-procedimentale negli accertamenti da studi di settore rispetto al diritto di difesa, in Boll. Trib. 22 • 2010, pag 1669.

<sup>14</sup> cfr. Cass., 28 luglio 2006, n. 17229.

<sup>15</sup> In tal senso Marcheselli, Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente, in Corr. Trib. n.36/2009, pag. 2915.

<sup>16</sup> Cass. Ord n. 15905, 6 luglio 2010; Id., sent. n. 16055 del 7 luglio 2010.

<sup>17</sup> Rivetti, Riconoscimento della natura di presunzione semplice di studi di settore e parametri contabili, in il fisco, 2009, 7995.

<sup>18</sup> Ragucci, Il contraddittorio nei procedimenti tributari. Torino, 2009, 233.

<sup>19</sup> In proposito, la Suprema Corte, nella sent. n. 15905/2010, confermando quanto enunciato dalle Sezioni Unite nelle sentenze nn. 26635-26636/2009, cit., ha stabilito che, l'Amministrazione finanziaria, nel caso di mancata partecipazione al contraddittorio, può comunque emettere l'avviso di accertamento "motivandolo solo sulla base dei risultati dei parametri/studi di settore e il giudice può trarre da tale comportamento del contribuente argomenti di prova".

<sup>20</sup> Basilavecchia, Accertamento e studi di settore: soluzione finale, in Rivista di giurisprudenza tributaria, 3/2010, pag 212.

accertamenti, fondati in maniera esclusiva sullo scostamento fra ricavi dichiarati e quelli scaturenti da GE.RI.CO.<sup>21</sup> sono destinati, in sede giudiziaria, ad essere annullati.

In ragione di quanto illustrato è possibile affermare che l'intervento delle Sezioni Unite ha posto "una pietra miliare della evoluzione del diritto procedimentale tributario"<sup>22</sup>.

Tale pronuncia fortifica l'orientamento prevalente corrente secondo cui gli studi di settore, in quanto dotati delle caratteristiche di un modello matematico –statistico, danno risultati standardizzati idonei semplicemente a giustificare la selezione del contribuente da sottoporre ad accertamento induttivo: difatti è necessario che la ricostruzione del livello di congruità dei ricavi, da relazionare alla realtà ed alla concretezza del contesto economico attuale, avvenga nell'ambito di un procedimento amministrativo, dove il contraddittorio con il contribuente diventa di importanza evidente<sup>23</sup>, in virtù dei motivi illustrati.

#### 4. Considerazioni conclusive.

L'intervento delle Sezioni Unite, mettendo fine al dibattito in ordine alla natura giuridica degli studi di settore ha spostato il confronto su altro nuovo e rilevante tema, e cioè quello della individuazione di "ulteriori elementi", idonei ad avvalorare le risultanze degli studi di settore in modo da attribuire al contribuente, in termini di ragionevole probabilità, i maggiori ricavi desumibili dallo strumento parametrico in oggetto.

In materia, la posizione dell'Agenzia delle Entrate, risulta già ben delineata. Infatti, nel convegno annuale Telefisco, del 27/2/2010, ha comunicato agli esperti del settore intervenuti, l'intenzione di utilizzare in maniera sempre più profusa lo strumento del redditometro, in

<sup>21</sup> Il prodotto software che permette di conoscere i ricavi o i compensi presunti è denominato Ge.Ri.Co. (Gestione dei Ricavi o Compensi) ed è prelevabile, gratuitamente, dal sito dell'Agenzia delle Entrate. Nell'ipotesi in cui i ricavi o compensi effettivi del contribuente siano inferiori a quelli determinati dal software Ge.Ri.Co., il soggetto può procedere all'adeguamento spontaneo in dichiarazione dei propri ricavi o compensi oppure dimostrare all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate i motivi degli scostamenti rispetto ai risultati dello studio. La correttezza dei comportamenti del contribuente monitorata da Ge.ri.co dipende da valutazioni che riguardano due distinti aspetti: la congruità dei ricavi o dei compensi e la coerenza degli indicatori economici. La congruità è il confronto tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli risultanti dallo studio. La coerenza si riferisce alla regolarità degli indici ricavati dai dati del contribuente rispetto a quelli che caratterizzano i comportamenti normali degli operatori del settore, che svolgono la medesima attività. Ge.ri.co, infatti, attesta anzitutto se i ricavi o i compensi del contribuente sono congrui, cioè pari almeno al valore puntuale di riferimento, calcolato con il software per lo specifico contribuente. In caso contrario, Ge.Ri.Co. indica il valore puntuale atteso e, inoltre, i ricavi o i compensi minimi ammissibili. La procedura definisce, infatti, per ciascun contribuente, il ricavo di riferimento "puntuale" ed un "intervallo di confidenza": il primo quantifica l'ammontare dei ricavi stimati dall'elaborazione alla stregua delle relazioni esistenti tra le variabili contabili e quelle strutturali dell'attività economica; il secondo rappresenta, invece, una sorta di margine di oscillazione accettabile della congruità, che, partendo dal ricavo "puntuale" si chiude al ricavo "minimo", entro il quale lo scostamento è ritenuto possibile. Per quanto concerne la coerenza, Ge.ri.co verifica la regolarità dei principali indicatori economici caratterizzanti l'attività svolta dal contribuente (i quali sono predeterminati, per ciascuna attività, dallo studio di settore approvato). Tale regolarità viene valutata rispetto ai valori minimi e massimi assumibili con riferimento a comportamenti normali degli operatori del settore, che svolgono l'attività con analoghe caratteristiche (sono, ad esempio, indicatori sui quali viene calcolata la coerenza, la percentuale di ricarico, la rotazione delle scorte di magazzino, la produttività per addetto, la resa oraria, ecc.)" <http://www.professionisti24.ilsole24ore.com/art/AreaProfessionisti/Fisco/Dossier>.

<sup>22</sup> L'espressione è di Marcheselli, Le Sezioni Unite sulla natura presuntiva degli studi di settore, cit. pag. 251.

<sup>23</sup> Amatucci, Rainone, Contraddittorio endo-procedimentale negli accertamenti da studi di settore e rispetto del diritto di difesa, in Boll. Trib. 22 • 2010, pag. 1672;

considerazione della disponibilità di una rilevante quantità di dati relativi ai contribuenti, derivanti da accessi ai dati in possesso della Motorizzazione Civile e verifiche presso agenzie di viaggio, circoli ippici, circoli esclusivi, gallerie d'arte, istituti scolastici privati. L'Agenzia ha anche chiarito che continuerà ad applicare, anche dopo l'intervento delle Sezioni Unite, in maniera congiunta studi di settore e redditometro, ritenendo che le risultanze derivanti dall'applicazione del redditometro ben possono essere assunti come "elementi di conferma" dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore.<sup>24</sup>

A tali affermazioni è possibile, tuttavia, obiettare che l'intento della Suprema Corte, con le Sentenze nn. 26635, 26636, 26637, 26638, depositate il 18 dicembre 2009, attraverso le quali ha richiamato concetti quali "concrete modalità di svolgimento dell'attività" e "concreta realtà reddituale" è quello di evitare che informazioni e dati che non sono riconducibili all'attività d'impresa possano essere utilizzati come sostegno dell'accertamento standardizzato in questione.

Alla luce di tutto ciò, dunque, l'Ufficio, nel supportare la non congruità derivante dall'applicazione degli studi di settore dovrebbe fare riferimento a prove riconducibili all'attività monitorata, escludendo quei dati e quegli elementi riferibili in maniera generica al contribuente. In tale caso il valore probatorio della dicotomia studi di settore-redditometro, declamato dall'Agenzia delle Entrate, subisce un drastico ridimensionamento.

A questo punto è possibile concludere ribadendo l'importanza dei principi espressi dalle succitate sentenze delle Sezioni Unite, in quanto espressione di una definitivo approdo della giurisprudenza di legittimità, sorpassabile di fatto solo da una nuova produzione legislativa riferita ai metodi standardizzati di accertamento, in particolare agli studi di settore.

---

<sup>24</sup> I passaggi salienti del convegno sono confluiti nella Circ 12/E del 12/3/2010