

Accertamenti sulla base degli studi di settore: un caso pratico di definizione tramite l'accertamento con adesione

di Gianfranco Antico

SOMMARIO

	Pag.
Il quadro normativo di riferimento	2474
L'avvio della procedura di adesione	2475
Il prospetto dello studio SM06A	2477
La memoria difensiva del contribuente	2478
La chiusura del contraddittorio	2480

Con la circolare n. 21/E diffusa il 7 giugno 2004 (in *“Finanza & Fisco”* n. 25/2004, pag. 2111), l'Amministrazione delle Finanze ha avviato l'attività di controllo per l'annualità 2000, nei confronti di quei soggetti, in contabilità semplificata, che hanno dichiarato ricavi inferiori a quelli legislativamente previsti, derivanti dall'applicazione degli studi di settore, a norma dell'art. 62-*sexies* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Le istruzioni diramate hanno fornito agli uffici locali dell'Agenzia precise linee metodologiche in ordine all'attività di accertamento e controllo, che di fatto non si discostano da quelle diramate l'anno precedente, non presentando particolari elementi di novità, se non per le indicazioni offerte a quei contribuenti che possono documentare di aver fatto validamente ricorso agli istituti definatori previsti dagli artt. 7, 8 e 9 della legge n. 289 del 2002 e successive modificazioni (1).

Nota (1) — L'archiviazione dell'invito si ha, fra l'altro, nell'ipotesi in cui il contribuente abbia effettuato la definizione automatica per il periodo d'imposta 2000 (art. 7 o 9 della legge n. 289/2002) nel rispetto della normativa vigente, ovvero abbia effettuato il perfezionamento

In questo intervento, soffermiamoci su tale tipo di controllo per analizzare - attraverso un caso pratico - tale procedura concordataria nei confronti di un contribuente esercente l'attività di commercio al dettaglio di elettrodomestici.

Il quadro normativo di riferimento

L'articolo 62-*bis* del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, ha previsto l'elaborazione e l'approvazione di appositi studi di settore, in relazione alle varie branche economiche di esercizio delle attività imprenditoriali e professionali che, ai sensi dell'art. 3, comma 124, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, si applicano, ai fini dell'attività di accertamento, a decorrere dal periodo d'imposta 1998.

“Gli studi di settore nascono da un accordo di reciproca collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e le Associazioni di categoria, rappresentative degli esercenti attività di impresa e lavoro autonomo, con l'intento, tra l'altro, di rimuovere alcune incongruenze del vecchio sistema di accertamento, che trae origine dalla legge delega 09/10/1971, n. 825. Con il passare del tempo, infatti, si era finito per privilegiare, soprattutto, il rispetto delle formalità, quali la regolarità delle scritture contabili, causando di fatto, la mancanza della ricerca di un'evasione sostanziale del contribuente” (2).

Come è noto, lo studio di settore individua, per ciascuna attività commerciale e di servizi, una serie di caratteristiche su cui costruire, su basi matematico-statistiche una stima dei ricavi presumibilmente attribuibili all'attività e, di fatto, formalizza, i pas-

saggi logici che svolgono gli uffici fiscali nello stimare l'ordine di grandezza dei ricavi a fronte delle caratteristiche dell'attività.

Essi consentono di determinare i ricavi e/o i compensi attribuibili al contribuente, individuando la capacità di produrli, sulla base anche di fattori relativi all'attività, interni od esterni.

Gli studi di settore sono stati realizzati rilevando, per ogni singola attività economica, le relazioni esistenti tra le variabili contabili e quelle strutturali, sia interne (processo produttivo, area di vendita, ecc.) che esterne all'azienda (l'andamento della domanda, il livello dei prezzi, ecc.), tenendo conto, inoltre, delle caratteristiche dell'area territoriale in cui opera l'azienda che pure incidono notevolmente sulla capacità dell'impresa di produrre ricavi (gli studi di settore, infatti, sono stati realizzati sulla base non di indagini a campione bensì sulla base dei dati forniti dai contribuenti in risposta ad appositi questionari, al fine di rilevare, per ogni attività economica, le relazioni esistenti tra le variabili contabili e quelle strutturali).

Resta fermo che, secondo quanto affermato dalla Corte di Cassazione — sentenza del 21 dicembre 2000, depositata il 27 febbraio 2002, n. 2891 (in *“Finanza & Fisco” n. 11/2002, n. 1274*) — i vari sistemi di controllo elaborati dal Fisco, nel corso di questi ultimi anni, alla ricerca del reddito *effettivo*, costituiscono delle “... presunzioni relative che ammettono la prova contraria ... (“... se lo strumento delle presunzioni viene introdotto legittimamente ..., nel dibattito tendente alla ricostruzione del reddito, a favore dell'Amministrazione può determinarsi una situazione probatoria che investe anche la quantità dei va-

dell'integrazione degli imponibili per il periodo d'imposta 2000 (art. 8 della legge n. 289/2002) Le Entrate, pertanto, invitano gli uffici, prima della notifica dell'invito al contraddittorio, a richiedere al contribuente la copia del modello Unico 2001 e del modello per la comunicazione dei dati rilevanti per l'applicazione dello studio di settore, procedendo all'archiviazione, dandone circostanziata motivazione in atti, delle posizioni soggettive che risultano, sulla base di elementi probanti certi e sussistendone i presupposti, aver fatto ricorso agli istituti previsti dagli art. 7 e 9 della legge n. 289 del 2002 con riflessi sul periodo d'imposta 2000 per tutti i settori impositivi, nei marginali casi in cui non siano state individuate sulla base delle elaborazioni già effettuate a livello centrale. “In particolare, i contribuenti che si sono avvalsi per l'anno 2000 dell'istituto previsto dall'art. 8 (dichiarazione integrativa degli imponibili), qualora intendano imputare, in tutto o in parte, i maggiori imponibili dichiarati ai maggiori ricavi determinati sulla base degli studi di settore, potranno far valere tale circostanza in sede di contraddittorio. Gli uffici formalizzeranno nel verbale del contraddittorio tale circostanza e, dopo aver riscontrato la validità e il perfezionamento della dichiarazione integrativa presentata, valuteranno se sussistono o meno i presupposti per proseguire nell'attività di accertamento sulla base degli studi di settore, tenendo conto di quanto previsto dal comma 6 dello stesso art. 8”.

Nota (2) — CANCELLIERI, *Manuale degli studi di settore*, in Fiscooggi, quotidiano telematico dell'Agenzia delle Entrate.

lori ottenuti sulla base delle presunzioni medesime ...) e pertanto “il contribuente che voglia contestare il risultato delle presunzioni medesime ha l’onere di attivarsi e di mostrare o l’impossibilità di utilizzare le presunzioni in quella fattispecie o l’inaffidabilità del risultato ottenuto attraverso le presunzioni, eventualmente confermando al contempo con altre presunzioni la validità del suo operato. In tale contesto, è vero che si verifica una inversione dell’onere della prova, ma si tratta di una inversione conseguente e legittima in un sistema che consente l’utilizzazione delle presunzioni a favore dell’amministrazione”.

L’avvio della procedura di adesione

In forza dell’art. 5 del D.Lgs n. 218/97 — norma che consente all’ufficio finanziario di avviare l’*iter* procedimentale per pervenire alla definizione in adesione della pretesa tributaria — l’Ufficio locale dell’Agenzia invia al contribuente — esercente l’attività di vendita al dettaglio di elettrodomestici (codice attività 52451) — un invito a comparire nel quale sono specificati il giorno e luogo del contraddittorio ed i periodi d’imposta suscettibili di accertamento.

Agenzia delle Entrate
Ufficio di

Invito al contraddittorio per la definizione dell’accertamento sulla base degli studi di settore per l’anno d’imposta 2000

Gentile contribuente,

La informo che è stato effettuato, con procedure automatizzate, il controllo dei ricavi dichiarati per l’anno 2000 dai contribuenti in contabilità semplificata, utilizzando gli studi di settore approvati con decreti ministeriali del 30 marzo 1999, pubblicati nei Supplementi Ordinari nn. 61 e 62 alla *Gazzetta Ufficiale* n. 75 del 31 marzo 1999.

L’applicazione degli studi di settore consente di determinare i ricavi fondatamente attribuibili ai singoli contribuenti tenendo conto delle caratteristiche strutturali dell’attività svolta e dell’ambiente economico in cui il contribuente opera.

Le modalità di elaborazione dello studio di settore applicabile in relazione alla attività da Lei svolta, sono reperibili nel sito internet dell’Agenzia delle Entrate all’indirizzo www.agenziaentrate.it.

Allo stesso indirizzo è possibile reperire la normativa e i chiarimenti ministeriali emanati in materia di studi di settore.

L’applicazione dello studio di settore relativo all’attività da Lei esercitata determina ricavi maggiori di quelli da Lei dichiarati che rilevano ai fini dell’accertamento delle imposte sui redditi, dell’imposta regionale sulle attività produttive, dell’imposta sul valore aggiunto, nonché dei contributi previdenziali.

Nel presente invito sono riportati:

- i ricavi dichiarati, il totale dei ricavi presunti (pari al ricavo puntuale di riferimento (3)) e i maggiori ricavi determinati;

continua

Nota (3) — Il ricavo è *congruo* se è pari almeno al ricavo puntuale di riferimento calcolato con il *software*. Diversamente, GERICO indica il *ricavo puntuale atteso* e il *ricavo minimo ammissibile* che segna la soglia inferiore di quel margine di oscillazione chiamato *intervallo di confidenza* entro il quale lo scostamento è ritenuto *possibile*. In caso di adeguamento al ricavo puntuale nessun problema per il contribuente. La rettifica è, infatti, possibile solo se il Fisco sarà in grado di rettificare i dati presi a base per l’applicazione degli studi di settore. In caso, invece, di adeguamento all’interno dell’intervallo tra il *ricavo minimo* e il *ricavo congruo*, fermo restando che si tratta comunque, di un *ricavo possibile*, l’Amministrazione finanziaria potrà chiedere al contribuente di giustificare i motivi per i quali non abbia ritenuto di adeguarsi al cd. *ricavo puntuale*.

segue

- il reddito dichiarato e quello accertabile ai fini IRPEF e la relativa maggiore imposta;
- la maggiore addizionale regionale all'IRPEF accertabile;
- i maggiori contributi previdenziali accertabili, se dovuti;
- la base imponibile dichiarata e quella accertabile ai fini IRAP e la relativa maggiore imposta;
- la maggiore imposta sul valore aggiunto accertabile, calcolata applicando ai maggiori ricavi l'aliquota media.

Insieme al presente invito Le viene trasmesso un prospetto nel quale sono descritti analiticamente i dati che sono stati presi a base per il calcolo dei ricavi presunti e dell'imposta sul valore aggiunto dovuta.

Il prospetto riporta in particolare:

- gli elementi extra-contabili desunti dal modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore allegato al modello Unico 2001;
- gli elementi contabili desunti dal quadro RG del modello Unico 2001;
- gli elementi contabili desunti dai quadri relativi all'IVA del modello Unico 2001, utilizzati per il calcolo dell'aliquota media ai fini dell'IVA;
- l'esito del calcolo con la descrizione dei gruppi omogenei ai quali risulta attribuita l'attività da Lei esercitata, nonché l'indicazione del ricavo puntuale di riferimento e dell'aliquota media applicabile.

Maggiori dettagli in ordine alla individuazione dei gruppi omogenei sono reperibili nel sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

In contraddittorio con l'Ufficio, Lei può esporre e documentare:

- l'eventuale presenza di discordanze tra i dati esposti nel presente documento e nel prospetto ad esso allegato e quelli contenuti nella copia delle dichiarazioni in Suo possesso;
- eventuali errori nella compilazione dei quadri relativi ai dati contabili e ai dati extra-contabili;
- l'eventuale non corrispondenza delle caratteristiche strutturali ed economiche individuate dal gruppo omogeneo al quale Lei è stato assegnato rispetto a quelle concretamente desumibili dall'attività svolta;
- i fatti e le circostanze idonei a giustificare lo scostamento dei ricavi dichiarati da quelli determinati sulla base dello studio di settore relativo all'attività economica esercitata.

Pertanto, Lei è invitato a presentarsi in Ufficio, stanza n. 5, il giorno 16 settembre 2004, alle ore 9,00, personalmente o tramite persona munita di procura ai sensi dell'art. 63 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ai fini dell'instaurazione del contraddittorio e dell'eventuale definizione dell'accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Le rappresento che, qualora Lei non dia seguito al presente invito, l'ufficio procederà alla notifica di avvisi di accertamento per l'anno 2000, rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, dei contributi previdenziali, dell'Irap e dell'imposta sul valore aggiunto.

Determinazione presuntiva dei ricavi espressi migliaia di lire

Ricavi dichiarati	186.258
Ricavi presunti	191.501
Maggiori ricavi determinati	5.243

Le comunico che il Funzionario responsabile del procedimento è il Dott. Carlo Carli.

Il Capo Area Controllo
Dott. Francesco Franceschi

Il prospetto dello studio SM06A

Allegato all'invito, per meglio comprendere il calcolo dei ricavi presunti, il contribuente riceve il prospetto relativo alla sua posizione, tenuto conto

del settore di appartenenza (nel caso in esame è lo studio SM06A).

Nel prospetto, oltre ai dati anagrafici, sono presenti le seguenti indicazioni (per comodità si riportano solo quelle interessate positivamente) (4):

Personale addetto all'attività di vendita		
A07	Collab. impresa familiare	1

Unità locale destinata all'attività di vendita		
B01	Comune	<i>Omissis</i>
B02	Provincia	<i>Omissis</i>
B03	Potenza impegnata (Kw)	3
B04	Locali per la vendita (mq)	70
B05	Locali magazzino (mq)	30
B09	Giorni di apertura nell'anno	310

Elementi specifici dell'attività - Prodotti merceologici venduti		
D01	Elettrodomestici	Si
D04	Dischi, nastri, compact, etc.	Si
D09	Apparecchi radio tv	Si
D10	Illum.materiale elettrico	Si
D12	Telefonia e serv. Aggiuntivi	Si

Elementi specifici dell'attività - Modalità d'acquisto		
D20	Da intermediari del comm.	6%
D21	Da commercianti all'ingrosso	73%
D22	Da produttori	21%

Elementi contabili		
F01	Esistenze iniziali	88.500
F05	Rimanenze finali	99.400
F09	Acquisti	157.473
F11	Valore dei beni strumentali	13.013
F13	Spese per acquisti di servizi	10.644
F14	Ricavi	182.808
F15	Altri proventi	3.450
F17	Volume d'affari	182.808
F19	IVA sulle operaz. Imponibili	36.300

Esito del calcolo	
Descrizione gruppo	Probabilità di appartenenza
Piccolo punti di vendita tradiz. di elettrodomestici	0,921

Ricavi	
Ricavo	186.258
Ricavo puntuale di riferimento	191.501
Ricavo minimo ammissibile	187.982

Esito	Non congruo
--------------	--------------------

Nota (4) — I principali indicatori di coerenza utilizzati da GERICO sono, per le attività commerciali, la rotazione di magazzino, la percentuale di ricarico, la produttività per addetto, il margine operativo lordo sulle vendite, la durata delle scorte e il valore aggiunto per addetto.

Indici di coerenza

Indice	Calcolato	Minimo	Massimo	Risultato
Rot.magazzino	1,56	0,41	4,2	Coerente
Ricarico	1,27	1,16	1,92	Coerente
Rot.magazzino	1,56	0,41	4,2	Coerente
Prod. x addetto	93,13	41,08	370,36	Coerente

La memoria difensiva del contribuente

Ricevuto l'invito, il contribuente si presenta nel giorno e luogo fissato dall'ufficio per avviare il contraddittorio e per facilitare l'apertura del dialogo presenta la seguente memoria:

All'Agenzia delle Entrate
Ufficio di

Alla c.a. del Dott. Carlo Carli, funzionario responsabile del procedimento

Il sottoscritto, nato a il C.F. e residente in via numero civico

premess

che ha avuto notificato l'invito a comparire n avente ad oggetto l'accertamento sulla base degli studi di settore per l'annualità 2000;

considerato

- che la circolare n. 29/E dell'11 aprile 2002 (in *"Finanza & Fisco" n. 17/2002, pag. 1674*) dà un peso rilevante alla fase del contraddittorio con il contribuente, puntualizzando che "Gli uffici dovranno ... attentamente valutare i fatti e le circostanze acquisiti nella fase del contraddittorio, al fine di pervenire alla definizione dell'accertamento in sede amministrativa con l'adesione del contribuente", in quanto il "... contraddittorio ... consente all'amministrazione di conoscere e considerare le specifiche caratteristiche dell'attività esercitata", documentando "le ragioni in base alle quali l'ammontare dei ricavi dichiarati, inferiore a quello presunto in base agli studi, può ritenersi in tutto o in parte giustificato";
- che la disposizione amministrativa emanata attraverso la circolare n. 21/E del 7 giugno 2004 (in *"Finanza & Fisco" n. 25/2004, pag. 2111*) evidenzia subito che nell'attività di controllo in argomento deve essere attivato da ciascun ufficio il procedimento dell'accertamento con adesione, dove assume rilevanza la fase del contraddittorio con il contribuente, che deve consentire agli uffici di adeguare il risultato dell'applicazione degli studi alla particolare situazione dell'impresa, così che attraverso il contraddittorio preventivo potrà emergere tutto ciò che è utile a delineare con esattezza la posizione fiscale di ciascun contribuente e le concrete modalità di esercizio dell'attività, tenendo anche conto delle peculiarità economiche e territoriali del settore di appartenenza;

espone

i seguenti fatti idonei a giustificare lo scostamento riscontrato:

1. l'art. 10, comma 4, della legge 8 maggio 1998, n. 146 ha individuato le cause di esclusione dall'applica-

continua

segue

zione degli studi di settore, riportate, fedelmente, nella circolare n. 110/E del 21 maggio 1999 (in *“Finanza & Fisco” n. 22/99, pag. 2718*) (a cui hanno fatto seguito alcune precisazioni successive, fornite con la circolare n. 148/E del 5 luglio 1999 — in *“Finanza & Fisco” n. 28/99, pag. 3547*), fra le quali, per quel che qui ci interessa (5), è compresa l’inizio o cessazione dell’attività nel corso del periodo d’imposta (il periodo che precede l’inizio della liquidazione è considerato periodo di cessazione dell’attività). Nel caso in esame il 2000 può essere considerato il primo anno di attività, atteso che l’apertura dell’esercizio porta la data del 1° dicembre 1999;

2. come evidenziato dalla circolare n. 29/2002, l’allora Ministero delle Finanze, nelle istruzioni fornite con la circolare n. 110/E del 1999 aveva fornito un’analitica esposizione delle più rilevanti e particolari circostanze, riferite sia al singolo studio di settore che di portata generale, di cui è opportuno tenere conto in sede di contraddittorio con il contribuente, rilevando che per le attività nei settori del commercio e servizi, incide pesantemente la diversa localizzazione tra distinti rioni o quartieri. Nel caso di specie, la diversa localizzazione dell’attività nell’ambito dello stesso Comune - dislocazione dell’esercizio in un quartiere degradato della periferia - incide pesantemente sull’attività esercitata;

3. il documento di prassi n. 121/E/2000 (in *“Finanza & Fisco” n. 24/2000, pag. 3172*), peraltro confermato dalla successiva circolare n. 29/E/2002, tiene in debita considerazione la marginalità dell’impresa condotta da persone anziane che svolgono l’attività secondo logiche non strettamente economiche, che le differenziano dalle altre imprese appartenenti allo stesso settore (nel caso di specie siamo in presenza di un cinquantacinquenne che per la prima volta avvia un’attività commerciale, investendo una parte della liquidazione ricevuta, dopo essere stato collocato a riposo da una Amministrazione pubblica);

4. nel settore del commercio al dettaglio di elettrodomestici - piccoli punti vendita tradizionali, ormai *fuori moda* - il valore contabile del magazzino, spesso, non coincide con il valore commerciale, in quanto i prodotti subiscono un sensibile deprezzamento, che aumenta con il passare degli anni;

5. la marginalità delle attività svolte in modo tradizionale - a tutto vantaggio della grande distribuzione, anche in *franchising* -, costringe i titolari a praticare una politica dei prezzi al ribasso (6);

6. la forte concorrenza ha indotto lo scrivente ad avviare una collaborazione con una grossa catena di distribuzione commerciale, che provvede fra l’altro a gestire specifiche campagne promozionali dove alcuni dei prodotti vengono venduti addirittura a prezzi inferiori al costo. Ciò consente, comunque, di far *girare* il denaro e attirare clientela;

7. siamo in presenza di un contribuente che risulta *coerente*, e ciò sta a significare la regolarità dei principali indicatori economici caratterizzanti l’attività svolta (che sono predeterminati, per ciascun’attività, dallo studio di settore approvato), indicatori valutati rispetto ai valori minimi e massimi assumibili con riferimento a comportamenti normali degli operatori del settore, che svolgono l’attività con analoghe caratteristiche;

8. pur se stiamo discutendo dell’annualità 2000 si evidenzia, ad ogni buon fine, che l’attività ad inizio dell’anno 2004 è stata posta in liquidazione, in quanto l’impresa non riusciva più stare sul mercato.

Sulla base delle considerazioni qui sopra indicate

SI CHIEDE

in via principale, l’esclusione dall’applicazione degli studi di settore per le ampie e diverse ragioni esposte nei precedenti punti, e in via subordinata, una congrua riduzione dei maggiori ricavi accertabili.

Luogo e data

Il contribuente

Nota (5) — Costituiscono altre cause di esclusione dall’applicazione degli studi di settore ricavi dichiarati di ammontare superiore al limite stabilito per ciascun studio di settore dal relativo decreto di approvazione (il limite fissato non può, in ogni caso, essere superiore ai dieci miliardi di lire); contribuenti con periodo d’imposta di durata superiore o inferiore a 12 mesi; contribuenti che determinano il reddito con criteri di tipo forfetario; gli incaricati alle vendite a domicilio; contribuenti che si avvalgono del regime sostitutivo previsto dal D.L. 10/06/1994, n. 357, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n. 489; periodo di non normale svolgimento dell’attività.

Nota (6) — Cfr. circolare n. 121/E/2000 (in *“Finanza & Fisco” n. 24/2000, pag. 3172*).

La chiusura del contraddittorio

Una più ragionata misurazione del presupposto impositivo, effettuata sulla base degli elementi di valutazione offerti dal contribuente, in ordine alle specifiche caratteristiche dell'attività esercitata, deve permettere di comprendere le ragioni della pretesa fiscale, e l'opportunità o meno di ricorrere al giudice tributario.

La fondatezza della pretesa, la sostenibilità dell'avviso di accertamento, la solvibilità del contribuente, i rischi di soccombenza in sede contenziosa, i tempi e le lungaggini del contenzioso sono tutti elementi che incidono in sede di redazione dell'atto ed è necessario che il funzionario né faccia menzione nella motivazione, senza però che la valutazione di tali elementi possa "... comunque appiattire, almeno senza un'attendibile ricostruzione fattuale, la pretesa erariale alla mera disponibilità del contribuente a liquidare un certo ammontare d'imposta. ..." (7).

L'atto di adesione (8) necessita, per la sua legittimità, della motivazione, la quale discenderà dai giudizi ricavati dall'analisi congiunta delle valutazioni contrapposte.

"... Se la valutazione di fatti e circostanze avanzati dal contribuente si pone quale momento di legalità e trasparenza dell'attività dell'Amministrazione, ciò non va certamente confuso con la possibilità di *mercanteggiare* con il contribuente un ammontare d'imposta ritenuto conveniente per entrambi. La discrezionalità amministrativa non dovrebbe infatti degenerare fino all'arbitrio ..." (9).

Infatti, in linea di principio, gli uffici devono evitare di focalizzare il contraddittorio sul *quantum* che costituisce un dato matematico che deriva dal merito del contraddittorio, guardando al procedimento logico ed alla attendibilità dei dati posti a base della ricostruzione effettuata.

"Questa *confutabilità degli studi di settore* evidenzia inequivocabilmente che il ragionamento pra-

tico che li sottende esprime prove presuntive. Esse muovono da fatti certi rilevati dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito dell'attività conoscitiva che ha condotto all'elaborazione dello studio di settore di volta in volta applicato per giungere induttivamente al fatto incerto, l'ammontare di ricavi del *cluster* di riferimento. La dialettica probatoria che così si attua nelle tutele giustiziali modifica la tradizionale nozione di onere della prova, a favore di una nozione argomentativa di onere della prova mediante utilizzo di prove indirette. Ed infatti gli studi di settore devono essere riguardati in stretta dipendenza dalla loro attuazione mediante provvedimenti giustiziali (ad esempio, l'accertamento con adesione) ove la dialettica tra le parti assume ruolo essenziale. La tutela giurisdizionale rimane la sede ultima per la valutazione del fondamento probatorio degli studi di settore." (10).

A nostro avviso, in mancanza di possibili soluzioni alternative che vanno valutate caso per caso, nell'ipotesi di accertamenti caratterizzati da metodologie induttive, come gli studi di settore, non essendo possibile ovviamente quantificare anticipatamente una percentuale assoluta di abbattimento, sarà compito del funzionario dell'ufficio fiscale determinare, di volta in volta, la percentuale di abbattimento in contraddittorio con la parte. Si ripete, tale soluzione - utilizzo di percentuali forfettizzate -, va adottata in assenza di possibili interventi sui valori determinati dallo studio.

Per ritornare al caso pratico proposto, l'ufficio, pur non ritenendo sussistente - in punto di diritto - alcuna causa di esclusione dal procedimento di accertamento adottato, potrebbe tenere conto delle dettagliate e riscontrate circostanze avanzate dal contribuente proponendo al contribuente un abbattimento forfettario che oscilla dal 20 al 40% dei maggiori ricavi accertabili, anche perché la differenza fra il dichiarato e l'accertabile è assai bassa (£. 5.243.000); ciò dimostra che i ricavi dichiarati potrebbero essere aderenti alla realtà socio-economica e alla propria condizione personale (fra l'altro, il contribuente risulta *coerente*).

Nota (7) — M. MANCA, *Parametri. Presunzioni, prova contraria e contraddittorio*, in il fisco, n. 20/2001, pag. 7273.

Nota (8) — Per un esame completo dell'istituto si consenta il rinvio a L. FERLAZZO NATOLI-V. FUSCONI-G. ANTICO, *Guida al concordato fiscale*, Milano, Giuffrè, 2003.

Nota (9) — M. MANCA, *Parametri. Presunzioni, prova contraria e contraddittorio*, in il fisco, n. 20/2001, pag. 7273.

Nota (10) — C. GARBARINO, *Aspetti probatori degli studi di settore*, in Rassegna tributaria n. 1/2002, pag. 241.