

FOCUS FISCALE

*Rubrica di novità legislative e giurisprudenziali
riguardanti le piccole e medie imprese*

RAPPORTO FISCO – CONTRIBUENTE E STUDI DI SETTORE: L'EVOLUZIONE INTERPRETATIVA DI PRASSI E GIURISPRUDENZA

di *Thomas Tassani*

1. Premessa

Già il primo *Focus*, apparso sulle pagine di questa Rivista ormai due anni fa¹, ha avuto come oggetto il tema degli studi di settore.

Fu, allora, una scelta non casuale, se si considera che il momento dell'accertamento tributario costituisce una delle questioni di maggiore importanza, con riferimento alle PMI.

Sia dal punto di vista dello Stato, che tradizionalmente guarda con sospetto alla categoria, perché considerata in grado di porre in essere rilevanti forme di evasione fiscale; sia dal punto di vista delle singole imprese che, nel corso degli anni, hanno visto moltiplicarsi, nei loro confronti, tipologie accertative di tipo presuntivo che, proprio nel tentativo di colpire fenomeni di sottrazione di imponibile, hanno prodotto una generale attenuazione delle garanzie dei singoli contribuenti, a favore delle esigenze collettive.

Gli studi di settore rappresentano la manifestazione più importante di questa tendenza perché, fondandosi su livelli di ricavi e di corrispettivi "medi"², determinano il livello "normale" di entrate che un operatore economico *dovrebbe* realizzare. Presumendo, quindi, che il soggetto che dichiara un reddito minore rispetto al livello *standard* abbia in realtà occultato materia imponibile.

Lo strumento determina quindi una maggior tutela delle ragioni erariali, visto che l'Amministrazione, in base a questo schema accertativo, non prova direttamente l'evasione del soggetto, ma si limita ad accertare un livello di ricavi considerato "oggettivo" e quindi "congruo", settore per settore.

Nel rapporto Fisco-contribuente, è quindi quest'ultimo soggetto che ha

¹ N. 3/2007.

² Di campioni significativi di contribuenti appartenenti a gruppi omogenei, sulla base delle variabili contabili, strutturali interne e territoriali che caratterizzano le attività economiche oggetto di osservazione.

l'onere di provare che "non ha evaso", che il minor imponibile dichiarato non è riconducibile a ragioni patologiche (appunto, l'occultamento di ricavi e compensi), bensì fisiologiche.

Proprio per la capacità degli studi di settore di incidere profondamente sul singolo rapporto d'imposta e, quindi, sulle posizioni dei singoli contribuenti che, è sempre bene ricordarlo, godono di diritti soggettivi protetti a livello costituzionale (artt. 23 e 53 Cost.), il dibattito dottrinale e giurisprudenziale relativo alla natura degli studi è stato, in questi anni, molto intenso.

Tanto che, nel primo *Focus* dedicato a questo tema, si annunciavano sicuri ed importanti sviluppi di tale dibattito.

Fu una facile profezia. Sia perché il confronto non era ancora giunto a soluzioni teoriche condivise, sia perché, e forse soprattutto, nel frattempo il contesto economico è profondamente cambiato.

Il manifestarsi della crisi economica ha infatti reso evidente la scarsa affidabilità degli studi di settore ad esprimere valori medi, validi per tutti gli operatori, toccati in modo profondamente differente dai mutamenti di ordine finanziario e produttivo.

In questo senso, anzi, il dovere fronteggiare un accertamento basato sullo studio di settore non può che costituire una difficoltà ulteriore, rispetto a quelle "esterne" che già le PMI devono affrontare.

La prassi amministrativa e la giurisprudenza della Corte di Cassazione hanno quindi, almeno in parte, fornito delle interpretazioni in grado di attenuare la portata degli studi, dando maggiore rilievo alla posizione giuridica del singolo contribuente.

2. Natura ed effetti giuridici degli studi di settore: la "nuova" posizione dell'Amministrazione finanziaria

Soprattutto la prassi amministrativa ha avuto, negli ultimi due anni, una significativa evoluzione.

La posizione tradizionale dell'Amministrazione Finanziaria era quella di considerare gli studi di settore come in grado di fondare una presunzione semplice ma "grave, precisa e concordante", con la conseguenza della "autosufficienza degli accertamenti basati sugli studi di settore".³

L'Ufficio poteva infatti limitarsi a considerare la divergenza tra la dichiarazione del contribuente ed il risultato dello studio (considerando congruità, coerenza ed intervallo di confidenza), senza necessità di una ulteriore attività di accertamento. Con un onere probatorio che, allora, doveva gravare interamente sulle spalle del contribuente, tenuto a fornire la prova

³ CIRCOLARE AG.ENTRATE, n. 29/E/2002; n. 48/E/2003; n. 21/E/2004.

contraria.

Successivamente, però, l'Amministrazione ha mutato il proprio orientamento, con la circolare n. 5/E del 23/1/2008, in cui ha affermato che gli accertamenti emanati considerando gli "indicatori di normalità economica" non possono essere automatici, simili indicatori dovendo essere confermati dalla ulteriore attività accertativa degli Uffici.

Secondo l'Agenzia, l'Ufficio è sempre tenuto a verificare, anche nel contraddittorio con il contribuente, l'eventuale esistenza di cause che abbiano influito negativamente sul normale svolgimento dell'attività, indipendentemente dal fatto che si tratti o meno di situazioni coincidenti con quelle già contemplate dalla prassi amministrativa".

La Circolare, in particolare, considera il caso in cui il contribuente abbia partecipato al contraddittorio la cui instaurazione, lo si ricorda, oggi costituisce un preciso obbligo per gli Uffici fiscali, che devono invitare il contribuente a comparire prima di emettere l'avviso di accertamento basato sugli studi di settore (art. 10, comma 3-bis, legge 146/98).

L'Amministrazione dovrà infatti "riconsiderare" gli esiti dello studio di settore in base agli elementi addotti dal contribuente, non potendo detto accertamento risolversi con un "automatico" rinvio alle risultanze degli studi. Conseguentemente, di tale ulteriore valutazione "istruttoria" dovrà essere dato conto nella motivazione dell'avviso di accertamento.

3. La natura degli studi di settore: la posizione della giurisprudenza della Corte di Cassazione

L'Ufficio del Massimario e del Ruolo della Corte di Cassazione ha recentemente (in data 9/7/2009) pubblicato una relazione, che è consultabile nel sito della Corte⁴, sul tema de "gli strumenti presuntivi di accertamento del reddito dal 1989: natura e conseguenze sul piano probatorio".

Il documento, pur non avendo una portata vincolante, costituisce un contributo importante soprattutto per fare il punto sulle posizioni della giurisprudenza, consentendo anche di intravedere le linee di tendenza che potranno contraddistinguere la futura giurisprudenza della Corte di Cassazione che, in modo espresso, non risulta avere ancora preso una posizione definitiva.

Tuttavia, in base alla relazione in esame, è possibile considerare che appaiono limitate e, da quanto affermato dalla Relazione, probabilmente su-

⁴ <http://www.cortedicassazione.it/Notizie/Notizie.asp#>. La relazione tocca anche i temi dei coefficienti presuntivi, della minimum tax e dei parametri che, però, in questa sede non si approfondiranno.

perate le pronunce che considerano tali presunzioni come “legali” e non, invece, “semplici”⁵.

L’affermazione prevalente della Sezione Tributaria porta poi l’Ufficio del Massimario a considerare gli studi come “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”. Inoltre, si sottolinea che “viene costantemente escluso che l’accertamento possa automaticamente fondarsi sullo scostamento tra quanto dichiarato ed i dati forniti dagli studi stessi”⁶.

La Relazione è molto chiara nel considerare l’attivazione del contraddittorio come un obbligo per l’Amministrazione finanziaria, “la cui omissione comporta la nullità dell’accertamento”⁷.

E nell’affermare la natura procedimentale degli studi, applicabili anche ai periodi di imposta precedenti alla propria entrata in vigore, analogamente a quanto accade per i coefficienti presuntivi di reddito.⁸

Quando si tratta di concludere rispetto alla possibilità di considerare legittimo l’avviso di accertamento che si basa *solo* sulla divergenza tra dichiarazione e studio di settore, la Relazione fornisce una soluzione che in parte sembra ricalcare quella della Circ. n.5/E/2008, ritenendo che “non è sufficiente l’applicazione automatica delle risultanze dello strumento standardizzato proprio dell’attività economica esercitata dal contribuente, ma è essenziale che siano valorizzate le caratteristiche peculiari di ciascuna attività oggetto di controllo, anche mediante l’acquisizione di ulteriori elementi”.

In questa prospettiva, diventa centrale il contraddittorio Amministrazione-contribuente e, in particolare, la partecipazione attiva di quest’ultimo che, adducendo motivazioni e fatti, obbliga l’Amministrazione “non solo a prenderli in considerazione ma ad esprimere – dopo la dimostrazione della loro attenta valutazione – le ragioni per cui non inficiano l’iter motivazionale approntato e non sono meritevoli di accoglimento. La motivazione dell’avviso di accertamento, quindi, è modulata in relazione alle risposte fornite dal contribuente la cui mancanza legittima l’utilizzazione degli “standards presuntivi” da parte dell’Amministrazione”.

⁵ Per esempio: Corte di Cassazione, sentenza n. 8643 del 6/4/2007.

⁶ In questo senso, sono citate le sentenze in tema di scostamento rispetto alla percentuale di ricario media del settore: tra le altre, sentenze n. 2891 del 27/2/2002; n. 5870 del 14/4/2003; n. 9946 del 23/6/2003; n. 18038 del 9/9/2005. In questo senso si esprime anche la prevalente giurisprudenza di merito. Si vedano Comm.Trib.Prov. di Macerata, sent. n. 63 del 28/11/2003; ID., sent. n. 36 del 17/5/2005; CTP di Vercelli, sent. n. 44 del 25/5/2006; CTP di Lucca, sent. n. 132 del 25/1/2006; CTP di Bologna, sent. n. 385 del 27/11/2006; CTP Cagliari, sent. n. 254 del 25/9/2006; Comm.Trib. Reg. di Bologna, sent. n. 42 del 12/7/2006; CTP di Milano, sent. n. 60 del 18/4/2005.

⁷ Tra le altre, sentenze n. 17229 del 28/7/2006; n. 13995 del 27/9/2002; n. 9946 del 23/6/2003.

⁸ Sono citate le sentenze n. 1797 del 28/1/2005; n. 793 del 20/1/2004, n. 21165 del 31/10/2005; n. 25684 del 4/12/2006; n. 1136 del 19/1/2009.

4. Conclusioni

Le soluzioni offerte dalla Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione si pongono quindi sostanzialmente in linea con quelle che emergono dalla più recente prassi amministrativa.

Esse non vanno nella direzione di "disinnescare" ogni portata presuntiva degli studi di settore, bensì di valorizzare il comportamento del contribuente, il quale può contestare validamente, anche davanti al giudice tributario, l'accertamento basato sugli studi di settore. A condizione che a) partecipi al contraddittorio cui è invitato dall'Ufficio (e, se tale invito non arriva, l'avviso di accertamento è radicalmente nullo); b) in sede di contraddittorio, faccia valere giustificazioni ed apporti elementi probatori in grado di dare conto delle specificità della propria attività economica (chiedendo che di ciò venga dato riscontro nei verbali dell'incontro).

In questo modo, infatti, il contribuente potrà, di fronte al giudice tributario, non solo fornire la prova contraria della mancata evasione ma, ancor prima, chiedere l'annullamento dell'avviso di accertamento che non abbia adeguatamente motivato rispetto alle "caratteristiche peculiari" dell'attività oggetto di controllo e quindi valutato ulteriori e specifici elementi, limitandosi invece a recepire i risultati medi degli studi di settore.

Faber est suae quisque fortunae. E' cioè possibile affermare che, in campo tributario e nel rapporto Fisco-contribuente, ciascuno è artefice della propria sorte.

Thomas Tassani
Università degli Studi di Urbino "Carlo Bo"
thomas.tassani@uniurb.it