

Studi di settore: le istruzioni del Fisco per il contenzioso

di **Lorenzo Pegorin** – Dottore commercialista e revisore contabile in Cittadella – Affiliato Interprofessional Network

in breve

Argomento – Con la circ. n. 19/E del 14 aprile 2010 vengono date agli uffici le indicazioni sulla gestione del contenzioso in materia di studi di settore dopo le sentenze della Corte di Cassazione a sezioni unite n. 2635, n. 2636, n. 2637 e n. 2638 depositate il 18 dicembre 2009.

QUADRO NORMATIVO



www.informatore.ilsole24ore.com

in neretto sono evidenziati i provvedimenti on-line

• **Agenzia delle entrate, circ. n. 19/E, 14.4.2010** • Art. 39, D.P.R. 600/1973.

L'analisi della circolare in questione si intreccia con il contenuto delle sentenze della Corte di Cassazione sopra menzionate.

Gli studi secondo la Cassazione – Nell'economia del discorso è, pertanto, essenziale procedere con la verifica di quanto statuito dalla Suprema Corte in tema di accertamenti da studi di settore.

«[...] La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione degli studi di settore, così come i parametri costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità precisione e concordanza non è *ex lege* determinata in relazione ai soli standard in sé considerati ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può tuttavia restare inerte assumendo le conseguenze sul piano della valutazione di questo suo atteggiamento), esito che essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilevati del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese.

Il contribuente ha nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, e il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente [...]».

Preliminarmente individuata la “massima”, appare opportuno ora sottolineare alcuni altri passaggi delineati dalle sentenze in commento al fine di avere un

quadro completo di quanto stabilito dai giudici della Corte di Cassazione (*tabella 1*).

Contraddittorio con il contribuente – La circ. n. 19/E del 14 aprile 2010 affronta due termini essenziali del contenzioso da studi di settore fra Fi-

sco e contribuente:

- contraddittorio, quale elemento fondante e formante dell'avviso di accertamento;
- l'onere della prova in giudizio, nell'ottica della giusta ripartizione fra fisco e contribuente.

Viene, quindi, ribadito ancora una volta come il contraddittorio sia l'elemento fondante dell'avviso di accertamento da studi di settore.

Sul punto, prima delle sentenze della Corte di Cassazione, va ricordato anche quanto statuito dalla circ. n. 5/E/2008, peraltro richiamata dalla circolare in commento, volto ad affermare con forza il ruolo del contraddittorio come elemento cardine nella legittimità dell'applicazione degli studi di settore in sede di accertamento.

In realtà tale assunto non è assolutamente una novità. Rimandiamo i lettori più pazienti al contenuto delle circ. n. 65/E/2001 (par. 4.2.) e più recentemente n. 31/E/2007 e n. 38/E/2007, tutti documenti di prassi che hanno evidenziato la necessità di analizzare in concreto il corretto funzionamento di GERICO applicato al caso di specie.

La conclusione della recente circ. n. 19/E del 14 aprile 2010 va, dunque, nella direzione di invitare gli uffici periferici a riesaminare le controversie pendenti concernenti la materia in esame e abbandonare la pretesa tributaria in presenza di avvisi di accertamento basati solo sulle risultanze degli studi di settore, nei casi in cui non sia stata attivata la fase del contraddittorio.

Motivazione – Il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio ribadito con la presente circolare diventa

Tabella 1 – Sentenze: sintesi delle conclusioni

Presunzioni da studi di settore	Presunzione semplice la cui gravità, precisione e concordanza non “viene” dalla legge ma viene determinata proceduralmente in esito al contraddittorio.
Contraddittorio	È il contraddittorio l'elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica del singolo contribuente l'ipotesi dello studio di settore.
Fonte normativa	Il sistema di accertamento delineato dagli studi di settore affianca (e non si colloca all'interno della) procedura di cui all'art. 39, D.P.R. 600/1973.
Gerarchia degli accertamenti: studi di settore e parametri	Il sistema delineato è frutto di un processo di progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività, che giustifica la prevalenza in ogni caso dello strumento più recente su quello precedente con la conseguente applicazione retroattiva dello standard più affinato e pertanto più affidabile.
Onere della prova	L'onere della prova è così ripartito: a. all'Ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento; b. contribuente, che può utilizzare a suo vantaggio anche presunzioni semplici, cui fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli standard o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce.
Studi di settore e fine dell'accertamento	Lo scopo precipuo dell'attività di accertamento è quello di giungere alla determinazione del reddito effettivo del contribuente in coerenza con il principio di cui all'art. 53, Cost. Pertanto il contraddittorio diventa il momento formante dell'avviso di accertamento che consente di adeguare lo standard alla concreta realtà economica del destinatario dell'accertamento, senza applicazione di automatismi precostituiti.
Motivazione	L'esito del contraddittorio deve fare parte e condiziona la congruità della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese.

elemento essenziale nella successiva motivazione dell'avviso di accertamento.

Sul punto, a parte gli ovvi richiami di legge sulla necessità della motivazione quale elemento indefettibile di ogni avviso di accertamento, l'Agenzia giunge a una conclusione che a nostro avviso presta il fianco a più di una critica.

La circolare in commento, infatti, osserva che: «[...] la mancata indicazione delle ragioni per le quali sono stati disattesi i puntuali rilievi del contribuente, non configura una carenza di motivazione dell'atto stesso quando tali ragioni sono comunque state esplicitate dall'ufficio in sede di contraddittorio e riportate nel relativo verbale, ovvero siano comunque desumibili dal medesimo verbale consegnato al contribuente e quindi da questi conosciuto[...].»

Questa impostazione non risulta corretta alla luce dell'evoluzione della giurisprudenza sulla motivazione degli atti impositivi nonché degli stessi principi affermati dalla Corte di Cassazione (sul punto vedasi Cass., sent. n. 4626/2008), in quanto vanno sempre riportati nell'atto di accertamento le ragioni del contribuente emerse nel contraddittorio.

Sull'argomento appare essenziale, ancora una volta, citare un sintomatico passaggio della circ. n. 5/E/2008: «[...] Pertanto la motivazione degli atti di accertamento basati sugli studi di settore non deve essere di regola rappresentata dal mero, automatico, 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 determinanti anche tenendo conto degli indicatori di normalità [...]». E ancora: «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 [...]».

Alla luce di quanto esposto appare, pertanto, chiaro come elemento imprescindibile di un avviso di accertamento da studi di settore sia la motivazione con esplicito riferimento alla risultanza del contraddittorio.

Inerzia del contribuente – La circolare in commento tratta poi specificamente l'ipotesi in cui il contribuente, nonostante l'invito dell'ufficio, non si presenti al contraddittorio.

Secondo l'Agenzia, che riprende il contenuto delle sentenze della Corte di Cassazione, in caso di mancata

partecipazione del contribuente al contraddittorio l'ufficio potrà motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli studi di settore, dando tuttavia conto dell'impossibilità di costruire il contraddittorio nonostante il rituale invito.

Sul punto vale tuttavia la pena, nuovamente, di richiamare la circ. n. 5/E2008: «[...] In caso di mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio la valutazione dell'affidabilità dello studio sarà fatta direttamente dall'ufficio sulla base degli elementi in proprio possesso[...]».

Da tale disamina si vede chiaramente come nella circolare in commento e nelle sentenze a sezioni riunite della Cassazione, in ipotesi di mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio nonostante l'invito dell'ufficio, l'obbligo di motivazione sembra restringersi rispetto a quanto statuito nel 2008.

Da un lato infatti (circolare del 2010 e Cassazione) si evidenzia che l'ufficio può motivare solo sulla base degli studi di settore, dall'altro (circolare del 2008) si statuisce che l'obbligo di motivazione è comunque a prescindere.

La conclusione sembra andare nel senso di considerare comunque la posizione complessiva del contribuente nel suo complesso, in quanto pur nell'inerzia del contribuente, l'ufficio dovrà ugualmente, anche se solo con gli elementi in proprio possesso, valutare lo stesso la fattibilità dello studio nel caso di specie.

Onere della prova in giudizio – Come più sopra evidenziato è ormai chiaro che l'onere della prova dovrà così essere ripartito:

1. Ufficio – A cui fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento.

In sostanza l'ufficio dovrà sempre enucleare l'esito della valutazione effettuata, con particolare riguardo ai seguenti tre profili:

- assenza di elementi oggettivi che inducano a ritenere inadeguato il percorso tecnico metodologico seguito dalla studio di settore per giungere alla stima di quel determinato ricavo;
- correttezza dell'imputazione al cluster di riferimento;

- mancanza di cause particolari che abbiano potuto influire negativamente sul normale svolgimento dell'attività, collocandolo al di sotto del livello determinato dallo studio, anche con il contributo degli indicatori di normalità.

2. Contribuente – A cui fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli standard o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce.

Ovviamente la motivazione dell'eventuale avviso di accertamento effettuato dall'ufficio dovrà poi spiegare le ragioni che hanno indotto a ritenere infondate in tutto o in parte le argomentazioni addotte dal contribuente.

Conclusioni – Alla luce di quanto esposto appare opportuno sottolineare come la lettura dell'accertamento da studi di settore fornita dalla circ. n. 19/E del 14 aprile 2010, opportunamente letta sotto la lente delle citate sentenze della Corte di Cassazione a sezioni riunite, vada validamente nella direzione di garantire la necessaria rilevanza dell'art. 53, Cost., quale baluardo invalicabile nell'ambito dell'attività accertativa attribuibile agli strumenti presuntivi di accertamento del reddito.

Lo studio di settore deve, infatti, costituire mezzo di accertamento e non strumento di determinazione del reddito.

In sostanza viene posto l'accento su una maggiore flessibilità degli strumenti presuntivi nell'ottica del rispetto del principio costituzionale di capacità contributiva.

All'Amministrazione finanziaria si impone dunque un utilizzo rivisto degli studi di settore, che trova:

- nell'esito di GERICO lo strumento di selezione;
- il contraddittorio quale momento formativo dell'attività di accertamento.
- nella ricerca e nell'utilizzo di ulteriori indizi di evasione il suo naturale proseguimento.

A questo punto sarà necessario attendere ulteriori sviluppi, anche se il percorso intrapreso sembra essere quello giusto.

Studi di settore, essenziale il dialogo con il contribuente. Addio alle liti col Fisco se non c'è contraddittorio

Essenziale l'invito al contraddittorio per la legittimità degli avvisi di accertamento da studi di settore. Il dialogo con il contribuente, infatti, è necessario per verificare la rispondenza dello studio al caso concreto. È questo uno dei chiarimenti forniti dalla circ.

(segue)

n. 19/E, in cui l'Agenzia delle entrate si sofferma sulla centralità della fase del contraddittorio e su cosa accade in sede di contenzioso quando il cittadino rifiuta il dialogo con l'Amministrazione finanziaria, alla luce delle recenti pronunce delle sezioni unite della Cassazione in tema di accertamento basato sui risultati degli studi di settore.

Emissione degli atti, il contraddittorio c'entra – Il contraddittorio riveste un ruolo centrale nel valutare l'applicabilità degli studi di settore perché consente all'Agenzia di riportare alla concreta realtà economica la presunzione assunta dallo scostamento registrato grazie a questo strumento di ausilio dell'accertamento. A sua volta l'Ufficio ha l'obbligo di invitare il contribuente a fornire in contraddittorio i propri chiarimenti, nel rispetto delle regole del giusto procedimento e del principio di cooperazione tra Amministrazione finanziaria e cittadino.

Motivazione dell'avviso valida se la ragione del dissenso è messa a verbale – La motivazione dell'avviso di accertamento resta in piedi anche se non indica le ragioni per cui sono stati disattesi i rilievi avanzati dal contribuente in sede di contraddittorio, a patto che siano comunque esplicitate dall'Ufficio e siano messe a verbale, o comunque ne siano desumibili. Nel caso in cui il contribuente invitato al contraddittorio non risponda affatto, la motivazione dell'atto di accertamento può basarsi solo sull'applicazione dello studio di settore, con riferimento allo standard applicato.

Fisco e contribuente, a ciascuno il proprio onere della prova – In linea con le ultime pronunce delle sezioni unite su questo tema, all'Agenzia delle entrate spetta l'onere di dimostrare l'applicabilità dello standard prescelto (parametri/studi di settore) al caso concreto oggetto d'accertamento. Il contribuente, che può utilizzare a suo vantaggio anche le presunzioni semplici, deve invece dimostrare l'esistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standard o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui si riferisce l'accertamento.

FISCO

**NUOVA
EDIZIONE**



IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO 2010

di Renato Portale

La tredicesima edizione, aggiornata con tutte le novità del 2009, dal Decreto anticrisi alla Manovra d'estate, dalla legge Comunitaria alla Finanziaria 2010, si distingue per una **struttura pratica e di rapida consultazione**, strumento ideale per chi deve districarsi in una normativa in evoluzione. Il **CD-Rom allegato** è stato completamente rivisitato e contiene tutta la legislazione, la prassi, la modulistica e i documenti emanati dalla Comunità europea, che sono citati nel volume. Il Cd-Rom contiene una guida per il calcolo del plafond IVA e due monografie, **Immobili e Iva** e **Regime Iva dei beni usati** e il **software PRONTUARIO IVA** per il corretto e automatico inquadramento degli adempimenti relativi alle operazioni soggette al regime IVA, esaminando migliaia di situazioni rilevanti per il Fisco italiano.

Pagg. 1.800 + CD-Rom – € 88,00

Il prodotto è disponibile anche nelle librerie professionali.

Trova quella più vicina all'indirizzo www.librerie.ilssole24ore.com

GRUPPO 24ORE

La cultura dei fatti