

STUDI DI SETTORE

INDICAZIONI della CASSAZIONE a SEZIONI UNITE di Enrico Holzmueller

QUADRO NORMATIVO

Dopo la Relazione tematica n. 94 del 9.7.2009, la Cassazione è recentemente intervenuta, a Sezioni Unite, per definire gli aspetti più delicati e controversi degli studi di settore e dei parametri. Le Sentenze nn. 26635, 26636, 26637, 26638 depositate il 18.12.2009, affrontano numerose questioni quali: la valenza probatoria degli studi di settore e dei parametri, la centralità del contraddittorio, il riferimento alle concrete modalità di svolgimento dell'attività monitorata, le motivazioni dell'atto di accertamento e la suddivisione dell'onere della prova tra l'Ufficio impositore ed il contribuente. Alcuni concetti erano stati già assimilati dall'Agenzia delle Entrate a partire dalla C.M. 23.1.2008, n. 5/E, con la quale il Fisco aveva individuato la natura di presunzione semplice degli strumenti di accertamento standardizzato ed il contraddittorio preventivo quale strumento necessario per l'emersione della fondatezza delle stime determinate da Gerico.

STUDI di SETTORE – SENTENZE nn. 26635- 26638/2009 della CASSAZIONE: il Fisco deve supportare la non congruità derivante dall'applicazione degli studi di settore con ulteriori prove riferite specificamente all'attività «monitorata», non essendo sufficienti, allo scopo, elementi solo genericamente riferibili al contribuente. È questa senz'altro la novità più rilevante espressa dalla Corte di Cassazione a Sezione Unite con le Sentenze 26635, 26636, 26637, 26638 del 18.12.2009, che riduce sensibilmente il valore probatorio derivante dal binomio studi di settore – redditometro recentemente enfatizzato dall'Agenzia delle Entrate quale strumento per il superamento del limite intrinseco delle risultanze derivanti dall'applicazione di Gerico, queste ultime ormai univocamente riconosciute quali presunzioni semplici. Com'è noto, l'Agenzia delle Entrate ha recentemente integrato, ove possibile, gli inviti al contraddittorio con dati estrapolati dalla posizione personale tipici del controllo effettuato con redditometro: in primis, immobili ed autovetture. Secondo la stessa Amministrazione finanziaria, questi dati – si badi bene, riferiti alla posizione complessiva del contribuente e non specifici dell'attività svolta – forniscono in caso di incongruità «ulteriore conferma che la rideterminazione del reddito d'impresa effettuata tenendo conto della stima dei ricavi operata dallo studio di settore è pienamente plausibile e consente di escludere, con sufficiente certezza, che i ricavi effettivamente conseguiti siano stati inferiori rispetto a quelli stimati dallo studio di settore».

È chiaro l'intento del Fisco che, con tali dati, intenderebbe integrare la forza probatoria dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore, così da attribuirvi le caratteristiche di gravità, precisione e concordanza necessarie ai fini dell'emissione degli avvisi di accertamento. Ebbene, come anticipato, tale possibilità viene esclusa dalla Suprema Corte la quale, richiamando concetti quali «concrete modalità di svolgimento dell'attività» e «concreta realtà reddituale» esclude a priori che informazioni e dati non specificamente riferibili all'attività d'impresa possano essere utilizzati a supporto dell'accertamento standardizzato in questione. Per il resto, le sentenze in commento riprendono e, in alcuni tratti, specificano concetti già espressi nel recente studio dell'Ufficio del Massimario (Relazione tematica n. 94 del 9.7.2009), nel quale la Suprema Corte aveva raccolto le principali pronunce giurisprudenziali e la dottrina di riferimento, sintetizzandone i contenuti e prendendo posizione in particolare sulla valenza probatoria degli studi e sulla imprescindibilità della chiamata in contraddittorio da parte dell'Agenzia delle Entrate. (2) L'importanza delle succitate

sentenze e, in particolare, del principio da esse espresso, è intuitivamente assai rilevante, atteso che l'indirizzo delle Sezioni Unite della Cassazione, com'è noto, esprime una direttiva giurisprudenziale assolutamente definita, superabile di fatto solo con successive modifiche legislative che dovessero innovare l'impianto normativo degli «studi» e, più in generale, dei metodi standardizzati di accertamento. Si analizzano di seguito gli altri principali concetti espressi nelle citate sentenze.

PARAMETRI e STUDI di SETTORE AVENTI MEDESIMA VALENZA PROBATORIA:

le sentenze ricordano in primis come i parametri rappresentino una tappa centrale del percorso evolutivo dell'ordinamento tributario nel processo di affinamento dei cosiddetti metodi standardizzati di accertamento: si collocano infatti tra i coefficienti presuntivi, introdotti nel 1989, ed i più evoluti studi di settore, previsti dal D.L. 30.8.1993, n. 331, conv. con modif. con L. 29.10.1993, n. 427. Ai parametri va riconosciuta una valenza presuntiva semplice, in quanto costituiscono un'estrapolazione statistica della realtà monitorata. Secondo la Cassazione, alla medesima conclusione si deve pervenire per gli accertamenti basati sugli studi di settore: detto strumento, infatti, pur essendo senza dubbio più affinato e preciso dei parametri, «resta tuttavia una elaborazione statistica, il cui frutto è una ipotesi probabilistica che, per quanto seriamente approssimata, può solo costituire una presunzione semplice»; se così non fosse, infatti, lo studio di settore si trasformerebbe da mezzo di accertamento in mezzo di determinazione del reddito, con un'illegittima compressione dei diritti costituzionali (3) in capo al contribuente.

CONTRADDITTORIO QUALE ELEMENTO CENTRALE ed ESSENZIALE del PROCEDIMENTO di DETERMINAZIONE PRESUNTIVA dei RICAVI:

il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale ed imprescindibile del cosiddetto giusto procedimento, pur in assenza di un'espressa previsione normativa. Oltre a ciò, risulta essere, a parere della Suprema Corte, il mezzo più efficace per consentire di adeguare i dati statistici, elaborati dagli studi o parametri, alla concreta realtà monitorata. In altre parole, l'astrattezza dell'elaborazione derivante dagli strumenti «standardizzati» può essere efficacemente verificata e corretta nel contraddittorio preventivo. Tale posizione sancisce quanto già affermato nella citata Relazione n. 94/2009 e, da parte dell'Agenzia delle Entrate, in numerose circolari tra le quali si ricorda la C.M. 23.1.2008, n. 5/E. L'Agenzia delle Entrate, quindi, non può prescindere dal chiamare in contraddittorio il contribuente, pena la nullità dell'eventuale successivo atto accertativo. Sul punto, le sentenze in commento evidenziano due concetti essenziali:

- il contribuente potrà proporre nuove eccezioni dinnanzi al giudice tributario (ulteriori rispetto a quelle formulate in contraddittorio);
- in caso di mancata presenza del contribuente in contraddittorio (o in mancanza di eccezioni sollevate da quest'ultimo alle formulazioni del Fisco in detta sede) l'Ufficio impositore potrà – quale eccezione alla regola generale – motivare l'accertamento sulla base della sola applicazione dei parametri o studi di settore.

PRESENZA di CONGRUE MOTIVAZIONI nell'ATTO di ACCERTAMENTO: secondo la Cassazione (ed in linea con quanto espresso nella Relazione n. 94/2009, già richiamata) la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento dal ricavo puntuale, ma deve essere integrata (pena la nullità dell'atto per difetto di motivazione) con le ragioni sollevate dall'Ufficio, in sede di contraddittorio, in risposta alle (eventuali) contestazioni sollevate dal contribuente. Tale approccio è in linea con la citata insufficienza dei dati statistici espressi dagli studi, che possono essere validati (anche dal punto di vista del profilo probatorio) solo attraverso una contrapposizione con il contribuente, il quale a sua volta dovrà difendersi illustrando

la reale situazione della propria attività e, in particolare, gli accadimenti specifici (e come tali non monitorabili dagli strumenti standardizzati) che hanno caratterizzato l'anno fiscale oggetto di controllo. Qualora i dati derivanti dagli studi dovessero «superare» le eccezioni fornite dal contribuente, potranno essere utilizzati ai fini dell'accertamento, essendo stati integrati della valenza probatoria necessaria allo scopo. Ancorché le sentenze in commento non lo rilevino, è da ritenere che tale *ratio* debba essere applicata anche in relazione ad eventuali annotazioni formulate in seno alla dichiarazione fiscale, attestate da parte di un professionista qualificato. Dette annotazioni, infatti, se correttamente e puntualmente formulate, possono rappresentare un'anticipazione dei rilievi e delle eccezioni che il contribuente potrebbe altrimenti illustrare in un eventuale successivo contraddittorio con il Fisco; inoltre, se accompagnate da un'attestazione ai sensi di legge, devono essere tenute in considerazione dal Fisco «fin dal momento della selezione delle posizioni nei cui confronti effettuare l'accertamento basato sugli studi di settore» (C.M. 12.6.2007, n. 38/E). (4)

Nella sostanza, quindi, l'Ufficio impositore sarà costretto ad integrare le motivazioni proposte nell'atto di accertamento con le eccezioni alle questioni sollevate dal contribuente nelle richiamate annotazioni attestate, e questo anche in presenza di una totale inerzia di quest'ultimo in sede di contraddittorio. Sul punto, è il caso di rilevare come la Cassazione a Sezioni Unite non affronti l'incongruenza emersa nella citata Relazione n. 94/2009 ove, pur richiamando la necessità di una motivazione adeguata ai fini dell'emissione dell'avviso di accertamento, si evidenziava la mancanza di un obbligo, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di specificare, nella richiesta di chiarimenti che precede il contraddittorio, le discordanze tra i corrispettivi dichiarati dal contribuente e quelli considerati congrui. Seguendo, quindi, il combinato disposto delle Sentenze della Cassazione in commento e della richiamata Relazione, assisteremo ad una situazione piuttosto singolare in cui il Fisco non avrebbe l'obbligo di motivare la «quantificazione» della propria richiesta, (5) bensì la necessità di provare un più generico «buon funzionamento» dello studio di settore nel caso di specie (aspetto che approfondiremo nel prossimo paragrafo), oltre a dover controbattere le eccezioni sollevate, in seconda istanza a seguito del contraddittorio (o, come si è detto, riportate nelle annotazioni attestate) da parte del contribuente.

ONERE della PROVA: chiarito il ruolo delle parti nell'ambito del contraddittorio preventivo, le Sezioni Unite della Suprema Corte sintetizzano la ripartizione dell'onere della prova come segue:

- al Fisco spetta la dimostrazione dell'applicabilità dello standard (leggasi: studio di settore) prescelto al caso concreto oggetto di accertamento;

- al contribuente, invece, che può utilizzare a suo vantaggio anche presunzioni semplici, fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustifichino l'esclusione:

- dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standard, oppure
- della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce.

L'approccio della Corte di Cassazione è senz'altro interessante, soprattutto laddove esplicita che dall'onere della prova «nemmeno l'Ufficio è sottratto in ragione della peculiare azione di accertamento adottata». Questa «equa ripartizione», almeno teorica, va nella direzione auspicata dal Consiglio nazionale dottori commercialisti ed esperti contabili che, nella Circolare 4/IR/2008, ha illustrato come la partecipazione difensiva in contraddittorio debba essere concepita «come un dovere dell'amministrazione di definire il contenuto dell'atto impositivo in contraddittorio con il contribuente e non come un mero obbligo del contribuente di collaborare all'attività istruttoria

dell'amministrazione». Riprendendo il contenuto della C.M. 5/E/2008, sembrerebbe che detta suddivisione possa essere concretizzata come segue:

●● al Fisco spetterebbe il compito di dimostrare la capacità dello studio di settore di rappresentare correttamente la «normalità economica» della realtà monitorata (requisito oggettivo), ovvero:

— l'assenza di elementi oggettivi che inducano a ritenere inadeguato il percorso tecnico-metodologico seguito dallo studio per giungere alla stima;

— la correttezza dell'imputazione al cluster di riferimento.

●● al contribuente spetterebbe l'onere di dimostrare l'esistenza di cause particolari (es: marginalità economica, eventi eccezionali) che impediscono allo studio di settore di monitorare correttamente la propria singola posizione, se non addirittura quella della più generale realtà economica in cui sussiste l'attività (requisito soggettivo).

MASSIMA

Principio di diritto espresso nelle sentenze di Cassazione a Sezioni Unite nn. 26635, 26636, 26637, 26638/2009

«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 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 rilievi 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, ed 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»