

Ernesto Testa

Studi di settore: ormai è da escludere ogni automatismo

*Riflessioni sul blasonato strumento di accertamento. Studi di settore e redditometro sarà un buon matrimonio?*

Gli studi di settore rappresentano l'ultima tappa di un percorso che ha visto il legislatore tributario impegnato a cercare di risolvere le incongruenze e le inefficienze generate nel sistema fiscale italiano. Il processo evolutivo è stato: redditometro, Visentini-ter, coefficienti di congruità e coefficienti presuntivi, coefficienti presuntivi, minimum tax, parametri ed infine gli studi di settore.

La principale finalità degli studi di settore è quella di dare all'Amministrazione finanziaria uno strumento che possa determinare i ricavi e i compensi "attesi" dei contribuenti, suddivisi in categorie pressoché omogenee in relazione all'attività economica esercitata.

Questi però da soli non bastano più.

L'accertamento del Fisco basato unicamente sulle risultanze dei software GERICO, non supportato da ulteriori elementi probatori non è più in grado di superare le valutazioni della giustizia tributaria. Questa è la posizione che sta assumendo la giurisprudenza tributaria di legittimità e di merito, sulla valenza probatoria delle risultanze degli studi di settore.

Da qualche tempo le sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie assumono lo stesso tono: l'accertamento fiscale che trae origine unicamente dai dati dello studio di settore, senza considerare la specifica situazione nella quale il contribuente opera, deve considerarsi nullo per difetto di motivazione.

Fra le varie sentenze spicca anche quella emessa dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio della Sezione staccata di Latina in data 17/02/2010 presso la sezione 39 n. 286/39/10 depositata il 04/03/2010, Presidente Mario Rapanà e Relatore Davide Martinelli.

La Commissione ha stabilito che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, deve essere escluso ogni automatismo e che eventuali strumenti presuntivi, quali gli studi di settore, per essere validamente applicati, necessitano di una particolare flessibilità e adattabilità alle comprovate peculiarità dell'attività svolta dal contribuente, in ossequio al principio costituzionale sancito nell'articolo 53 della nostra costituzione. Questo è quanto ribadisce la stessa Corte di Cassazione con sentenza 18983 del 7/6/2007, che fa richiamo anche in via generale alla sterilizzazione delle risultanze degli studi di settore in periodi di crisi economico-finanziaria; da quest'aspetto è stata una sentenza molto lungimirante dato il momento di particolare difficoltà economico-finanziaria che le imprese stanno attraversando.

Entrando nello specifico, i giudici pontini della Sezione 39 della Commissione Tributaria Regionale, hanno accolto il ricorso in appello di un contribuente, piccolo imprenditore edile, con lavoro svolto nella marginalità, senza dipendenti in forza, con gravi motivi di salute che hanno comportato una riduzione della sua capacità lavorativa. I giudici di primo grado hanno accolto parzialmente il ricorso riducendo del 30% i maggiori ricavi accertati dall'Agenzia delle Entrate di Formia pari a 41.000 euro, con accertamento basato sull'applicazione dello studio di settore. Il contribuente con ricorso in appello, oltre alle motivazioni sopra esposte, ha chiesto l'annullamento della sentenza emessa dai giudici di primo grado anche perché è precluso ai giudici nel processo tributario fare valutazioni equitative (Corte di Cassazione Sentenza n. 19079 del 1/9/2009). La parte ha sostenuto: *"...la rideterminazione dell'ammontare delle somme dovute dal contribuente a titolo di imposte, interessi e sanzioni rispetto a quanto disposto dall'Agenzia delle Entrate di Formia, non può essere cambiata dal Giudice Tributario con una valutazione equitativa e secondo parametri di esperienza. Le Commissioni Tributarie devono attenersi alla dichiarazione del contribuente e agli accertamenti dell'Amministrazione..."*. La Commissione Tributaria Regionale del Lazio ha accolto l'appello compensando le spese tra le parti.

In buona sostanza i risultati dello studio di settore costituiscono solamente un elemento indiziario la cui fondatezza dovrà essere verificata dall'Ufficio con l'aggiunta di altri elementi, di natura sia contabile che extra contabile, che consentono poi di poter affermare, alla fine di detto procedimento, se tali risultanze siano o meno fondatamente attribuibili al contribuente in esame. Per questo non poco importante è la fase del contraddittorio preventivo fra contribuente e Ufficio. La centralità del contraddittorio preventivo è stata ribadita a più riprese dall'Amministrazione finanziaria (Circolare nn.31/E

del 2007 e 5/E del 2008). Nelle ipotesi in cui il contribuente partecipi attivamente a detta fase, comparendo e adducendo ragioni per giustificare lo scostamento dal livello di congruità previsto dallo studio di settore, l'Ufficio è quindi tenuto a spiegare puntualmente, nell'avviso di accertamento, i motivi in base ai quali non condivide le giustificazioni fornite dal contribuente. In caso contrario, se cioè l'Ufficio si limitasse a respingere le osservazioni del contribuente senza spiegare i motivi del suo dissenso, allora il ruolo del contraddittorio risulterebbe svilito a un inaccettabile e vuoto formalismo.

L'Amministrazione finanziaria ha lanciato un salvagente per gli studi di settore, riesumando lo strumento del redditometro. Con la Circolare n. 13/E del 2009 dell'Agenzia delle Entrate ha, infatti, sottolineato come sin dalla fase di selezione il Fisco dovrà puntare, oltre che sul livello di scostamento tra quanto dichiarato e quanto atteso in base al software GERICO, anche sull'analisi della situazione complessiva del contribuente. Il tutto, mediante l'acquisizione di ulteriori elementi che consentano di rafforzare la presunzione di non congruità dei ricavi o compensi dichiarati.

Qualche perplessità sorge quando si analizza nello specifico l'istituto del redditometro. Infatti va rilevato che attraverso l'accertamento redditometrico si determina presuntivamente il reddito complessivo netto del contribuente. Quest'ultimo è dato dalla somma dei vari redditi del soggetto, il quale, oltre al reddito d'impresa, potrebbe avere conseguito redditi diversi, di capitale, di fabbricati, etc.. Gli studi di settore, invece, vorrebbero individuare i ricavi/compensi dell'attività e di lavoro autonomo. Quindi, essendo i ricavi o i compensi un elemento di una categoria reddituale che compone il reddito complessivo, *si fa molta fatica ad individuare un nesso tra redditometro e studi.*

Infine, per completezza di quanto trattato, è da dire che l'utilizzo del redditometro, a eventuale supporto di Gerico, potrà essere utilizzato solo per i soggetti Irpef rientranti negli studi. Non potrà, invece, essere utilizzato per le società di capitali che rientrano nei limiti di applicazione di Gerico.

Non resta che attendere l'orientamento delle decisioni giurisprudenziali su questo "strano" matrimonio.

Dott. Ernesto Testa