

LEGITTIMO L'ACCERTAMENTO DA STUDI DI SETTORE SE LA GESTIONE AZIENDALE E' ANTIECONOMICA

a cura Dott. SACCOMANDI VALERIO

Intervento nel corso del Webinar organizzato dalla Commissione Diritto Tributario e Contenzioso dal titolo "Riflessioni operative in tema di Accertamento" – II modulo 29 gennaio 2021

Premessa

Le metodologie previste per l'accertamento nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili seguono tre direttrici:

- l'accertamento analitico, consistente nella rettifica del reddito dichiarato sulla base di rilievi riguardanti le singole componenti che concorrono alla formazione del reddito di impresa o di lavoro autonomo;
- l'accertamento induttivo puro (o extra-contabile), che trova applicazione nei casi in cui la contabilità è giudicata nel complesso inattendibile nei quali l'Amministrazione finanziaria ha facoltà di ricorrere a strumenti presuntivi, con possibilità di prescindere, in tutto in parte, dalle risultanze delle scritture contabili;
- l'accertamento analitico-induttivo, con il quale l'Amministrazione finanziaria può rettificare il reddito dichiarato dal contribuente partendo dall'esame delle scritture contabili ma avvalendosi di presunzioni che devono essere qualificate da specifici requisiti¹, ossia dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

L'accertamento analitico-induttivo può essere effettuato anche sulla base degli studi di settore².

Detto ciò è oramai consolidata tra gli operatori dell'Amministrazione finanziaria la prassi di svolgere in sede di controllo ispettivo un vero e proprio sindacato di merito in ordine alle scelte discrezionali poste in essere dall'impresa, con la conseguente configurazione di una presunta antieconomicità di taluni fatti di gestione.

¹ Infatti, l'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973, sancisce che l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

² Gli studi di settore costituiscono indici rilevatori di possibili antinomie nel comportamento fiscale del contribuente sotto il profilo della divergenza dell'ammontare dei ricavi rispetto all'elaborazione statistica che determina un livello definito <<normale>> di redditività. In ossequio al principio di capacità contributiva, lo scostamento deve assumere connotato di grave incongruenza e, conseguentemente, l'Amministrazione finanziaria è tenuta alla verifica in contraddittorio della situazione economica del contribuente al fine di accertare la compatibilità fra l'effettiva capacità reddituale del contribuente e gli elementi desumibili dagli studi di settore.

E' opportuno segnalare che è l'Amministrazione finanziaria che è tenuta a fornire la prova dell'esistenza di una condotta antieconomica e che deve trattarsi di una prova effettiva ovvero di presunzioni che devono essere qualificate gravi, precise e concordanti.

L'Agenzia delle Entrate è obbligata ad instaurare un contraddittorio con il contribuente, che deve essere effettivo e sostanziale.

Caso di studio

L'accertamento basato solo sullo scostamento degli studi di settore a carico di un'azienda, la cui gestione è risultata antieconomica, è da considerare legittimo.

Lo sancisce la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 9079 del 7 aprile 2017, con la quale viene accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate e confermato l'avviso di accertamento emesso nei confronti di una società che viene condannata a versare le maggiori imposte solo per lo scostamento dei ricavi dichiarati con quanto risultava dallo studio di settore. Infatti, la Suprema Corte, con la pronuncia in esame, ritiene legittimo l'accertamento basato solo sullo scostamento dagli studi di settore a carico di un'azienda la cui gestione è risultata antieconomica.

L'Agenzia delle Entrate notificava al contribuente avviso di accertamento con il quale rettificava i ricavi dell'esercizio per l'anno di imposta 2005, con conseguenti maggiori Ires, Irap ed Iva, oltre a sanzioni.

La commissione tributaria provinciale di Salerno ha accolto il ricorso proposto dal contribuente; la sentenza, appellata dall'Agenzia delle Entrate, è stata confermata dalla commissione tributaria regionale della Campania, la quale ha ritenuto che il solo scostamento dalle risultanze di studio di settore non potesse legittimare l'accertamento, essendo richieste presunzioni gravi, precise e concordanti che necessariamente presupporrebbero idonei riscontri.

Avverso questa decisione l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, rispetto ai quali il contribuente ha resistito con controricorso.

Con il primo motivo, l'Agenzia delle Entrate ha invocato la piena legittimità dell'accertamento induttivo effettuato ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, sulla base degli studi di settore dal momento che la stessa aveva fornito gli elementi integrativi rispetto agli studi di settore, specificamente richiamati nell'avviso di accertamento, al fine di dimostrare che alla non congruità e non coerenza risultante dalla loro applicazione per tutto l'arco temporale compreso tra il 2003 ed il 2007 corrispondeva una conclamata condotta antieconomica da parte dell'imprenditore.

Con il secondo motivo, l'Agenzia delle Entrate ha incolpato la commissione tributaria regionale di non aver preso in considerazione le deduzioni dalla stessa rilevate; in particolare, per ciò che riguarda taluni costi iscritti in contabilità per valori inverosimili, in alcuni casi addirittura superiori

ai correlati ricavi. Inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di aver fornito gli ulteriori elementi, in aggiunta agli studi di settore, volti a dimostrare l'occultamento di ricavi da parte del contribuente nella gestione imprenditoriale; tali elementi hanno determinato il ribaltamento dell'onere della prova ed il conseguente obbligo per il contribuente di fornire ulteriori motivi in propria difesa.

I giudici di legittimità hanno esaminato congiuntamente i due motivi, essendo strettamente connessi.

Dalla sentenza in esame emerge che l'accertamento tributario costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è per legge determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standard in sé considerati, ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente.

Il contribuente ha, quindi, l'onere di provare, senza limitazione di mezzi e contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standard o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame. Viceversa, per l'Amministrazione finanziaria la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento ma va integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate.

L'esito del contraddittorio non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento dal momento che il giudice tributario può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, da dimostrarsi da parte dell'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo.

Nella sentenza in esame, i giudici di legittimità osservano che la commissione tributaria regionale non si sia attenuta ai principi sopra richiamati e non abbia considerato l'elemento chiave della controversia costituito dall'aver o meno l'amministrazione finanziaria contro dedotto sulle osservazioni della parte in sede di contraddittorio; a tal proposito, la Corte di Cassazione ha ritenuto che l'Agenzia delle Entrate abbia assolto ai propri obblighi, avendo la stessa convocato il contribuente in contraddittorio, replicando ai rilievi formulati da quest'ultimo – rilievi che, a dire il vero, nel caso in esame, non sono stati formulati.

Per questi motivi, essendosi ritualmente svolto il contraddittorio endoprocedimentale ed integrandosi il presupposto per la valenza probatoria dello studio di settore, la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso per cassazione.

La Cassazione osserva che, in tema di accertamento analitico-induttivo basato sugli studi di settore, la condotta antieconomica prolungata è un indizio sufficientemente grave e sintomo di ricavi in nero. Pertanto, se il contribuente non è in grado di offrire la controprova in sede di contraddittorio

preventivo né nel successivo giudizio, l'accertamento è da ritenersi valido e si è tenuti a pagare le maggiori imposte.

Orientamento giurisprudenziale

L'orientamento sancito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 9079 del 7 aprile 2017 è stato ribadito dagli stessi giudici di legittimità in altre sentenze.

La Suprema Corte di Cassazione³ ha affermato che l'accertamento induttivo è legittimo solo quando sia stata considerata complessivamente e sostanzialmente inattendibile la contabilità perché confliggente con i criteri della ragionevolezza e dell'antieconomicità. In assenza di tali contestazioni, l'Agenzia delle Entrate non può fondare la propria pretesa su semplici indizi poiché occorrono circostanze gravi, precise e concordanti.

Ancora, di recente, anche se rappresenta un orientamento isolato e minoritario in giurisprudenza, la Suprema Corte di Cassazione⁴ ha respinto il ricorso di un commerciante il cui reddito si è scostato dagli studi di settore stabilendo un nuovo principio, di segno spiccatamente avverso al contribuente, secondo il quale gli studi di settore sono presunzioni legali, efficaci anche da soli a fondare l'atto impositivo.

Anche in questo caso l'Amministrazione finanziaria ha ravvisato una gestione antieconomica ed ha svolto la propria attività di controllo, dapprima, invitando il contribuente al contraddittorio e, successivamente, notificandogli il relativo avviso di accertamento.

Conclusioni e possibile difesa sull'antieconomicità

A fronte di una contestata condotta antieconomica corrisponde, in buona sostanza, un ribaltamento dell'onere della prova sul contribuente, il quale deve giustificare la propria (apparentemente

³ Corte di Cassazione, sentenza n. 9968 del 15 maggio 2015. I giudici di legittimità hanno osservato che se è vero che la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito di impresa e del volume di affari, è altrettanto vero che occorre che la contabilità stessa possa comunque considerarsi inattendibile, in quanto configgente con i criteri di ragionevolezza anche sotto il profilo dell'antieconomicità per il comportamento adottato dal contribuente.

⁴ Corte di Cassazione, sentenza n. 23252 del 18 settembre 2019. I giudici di legittimità hanno stabilito un nuovo principio di diritto secondo il quale "il calcolo del reddito effettuato mediante lo studio di settore, a seguito dell'instaurazione del contraddittorio con il contribuente, è idoneo ad integrare presunzioni legali che sono, anche da sole, sufficienti ad assicurare valido fondamento all'accertamento tributario, ferma restando la possibilità, per l'accertato, di fornire la prova contraria, in fase predibattimentale e anche in sede contenziosa". A tale conclusione i giudici di legittimità sono giunti considerando che "i parametri o studi di settore, rappresentando la risultante dell'estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni, rivelano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo, ex art. 39, primo comma, lett. d), D.P.R. n. 600/1973, che deve essere necessariamente svolto in contraddittorio con il contribuente".

irrazionale) gestione. La giurisprudenza, in altre parole, consente al contribuente di giustificare l'apparente condotta non economica, dimostrando le ragioni di determinate scelte aziendali.

La difesa del contribuente deve essere ponderata caso per caso in base alle contestazioni dell'Amministrazione finanziaria, tenendo presente che potrebbe non risultare sufficiente limitarsi a contestare l'impossibilità per l'Agenzia delle Entrate di operare un simile sindacato, senza affiancare a tale deduzione anche le ragioni concrete che hanno determinato l'asserita gestione poco economica.

Occorre segnalare che non sono mancate pronunce favorevoli⁵ al contribuente, che hanno negato cioè il potere di sindacare le scelte dell'imprenditore da parte dell'Amministrazione finanziaria. Secondo questo orientamento, seppur minoritario, l'inerenza di un costo (e quindi la sua deducibilità) rileva sotto il profilo della qualità e non della quantità. Ne consegue che il costo è inerente se serve a produrre ricavi.

⁵ Corte di Cassazione, sentenza n. 23357 del 19 settembre 2019. L'Amministrazione finanziaria non è legittimata a procedere all'accertamento analitico-induttivo allorché si verifichi un mero scostamento non significativo tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore, ma solo quando sia ravvisata una grave incongruenza.