
Accertamento sulla base degli studi di settore: contraddittorio ed adesione del contribuente

di [Vincenzo D'Andò](#)

Pubblicato il 9 Luglio 2010

cosa accade se il contribuente non risponde alle richieste del Fisco in sede di contraddittorio?

Accertamento sulla base degli studi di settore: fase del contraddittorio ed adesione del contribuente

Nell'ambito degli studi di settore l'accertamento con adesione costituisce uno strumento a disposizione sia del contribuente sia dell'Amministrazione finanziaria, per definire in via preventiva, eventuali controversie tributarie che possono insorgere relativamente a una pretesa fiscale basata sull'avvenuta notifica:

- di un processo verbale di constatazione
- di un provvedimento impositivo.

Secondo la Fondazione Studi dei Consulenti del Lavoro (parere n. 11 del 07 aprile 2010), in virtù dell'art. 4, comma 2 del D.Lgs. n. 218/1997, se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'articolo 5 del Tuir (ossia società di persone ovvero associazioni tra artisti e professionisti), o ancora aziende coniugali non gestite in forma societaria, l'azione accertatrice è estesa ai relativi partecipanti.

Non esiste analoga disposizione nel caso di soci di società di capitali nel momento in cui il reddito non viene imputato loro per trasparenza.

L'operato dell'ufficio

La correttezza e trasparenza (ai sensi dell'art. 10, comma 1 dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge n. 212 del 27 luglio 2000) dovrebbero improntare i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria.

Giurisprudenza

E' stato osservato che negli anni si è consolidato un filone giurisprudenziale che ritiene legittimo l'accertamento in capo ai soci di società di capitali a base familiare, nella presunzione che gli utili extrabilancio della società di capitali a ristretta base azionaria o a base familiare si presumono distribuiti ai soci, salvo la loro prova contraria (sentenze n. 11724 del 18.5.2006, n. 21415 del 2007, n. 3896 del 15.2.2008).

Secondo la Cassazione, pur non operando una presunzione legale come nel caso delle società di persone, nelle società di capitali a ristretta base azionaria, non può considerarsi illogica la presunzione semplice di distribuzione degli utili extracontabili ai soci, tenuto conto della complicità che normalmente accomuna compagini sociali ristrette.

Circa la nozione di "società a ristretta base societaria" in mancanza di una definizione giuridica la Cassazione ha fornito di volta in volta delle proprie valutazioni.

Spunti difensivi

In tale contesto, la recente sentenza della corte di Cassazione n. 14046 del 17.6.2009 ha affermato che l'attribuzione al socio del maggior reddito accertato non può derivare da generiche affermazioni, sulla cui base è stato fondato l'accertamento.

Necessitano, invece, indizi, gravi, precisi e concordanti per poter elevare la presunzione semplice al rango di prova.

In altre parole, è necessario che l'Ufficio dimostri che le somme sottratte a imposizione da parte della società siano poi confluite ai soci.

Tale conclusione non è, infatti, automatica ben potendo le somme medesime essere state reinvestite nella società.

Inoltre, non è detto che le somme, laddove confluite ai soci, siano state incassate dagli stessi in proporzione alla loro partecipazione agli utili. D'altronde, non tutti i soci hanno potere di gestire e, dunque, non è ragionevole pensare che tutti abbiano ottenuto le somme medesime.

In definitiva, la presunzione di distribuzione di utili ai soci se la società ha evaso, costituisce una presunzione semplice, non idonea a motivare un accertamento dell'Ufficio, il quale deve fornire la prova che le somme sono confluite ai soci.

E', quindi, apparso scontato che la dimostrazione vada fornita mediante le indagini bancarie.

L'accertamento da studi di settore

Nel caso di specie, l'accertamento ai soci della Srl è stato fatto sulla base dei risultati dell'accertamento con adesione che ha provveduto a definire l'invito al contraddittorio relativo alla non congruità da studi di settore.

Ebbene, l'accertamento da studi non può essere considerato un accertamento di tipo analitico posto che non sono stati accertati documentalmente ricavi non dichiarati.

Tuttavia, la Corte di Cassazione, a sezioni unite, con sentenza n. 26635 del 18 dicembre 2009 nel riconoscere che la procedura di accertamento standardizzato mediante gli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, ha stabilito che la gravità, precisione e concordanza nasce proceduralmente in esito al contraddittorio, da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente.

Il contribuente, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, ha la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo 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 offerta dal contribuente.

Per ultimo, la Commissione Tributaria Provinciale di Genova, con la sentenza n. 67/03/10, ha stabilito che le risultanze di Gerico non possono portare da sole alla rettifica del reddito dichiarato del contribuente, ma lo scostamento dei ricavi dichiarati dai parametri degli studi va comprovato con dati certi e documentati.

Conclusione

In conclusione, secondo la Fondazione Studi, l'estensione dell'accertamento ai soci, viola inequivocabilmente il principio della prova che le somme sottratte a tassazione siano poi confluite ai soci, come stabilito dalla citata sentenza della corte di Cassazione n. 14046 del 17.6.2009.

La Fondazione ha, infine, criticato l'operato dell'Ufficio, il quale ha prima concordato con il contribuente e poi notificato conseguenti accertamenti ai soci, violando i principi di buona fede e affidamento, suggerendo per il futuro di prevedere esplicitamente nell'atto di adesione, che *“gli esiti del presente accertamento con adesione non potranno essere estesi ai soci”*.

Accertamento sulla base degli studi di settore solo motivati altrimenti sono nulli, gli uffici del fisco devono abbandonare il contenzioso

Secondo l'Agenzia delle Entrate, circolare n. 19 del 14 aprile 2010, la mancata attivazione del contraddittorio comporta l'assenza di un elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa.

Sono viziati pertanto gli avvisi di accertamento basati sugli studi di settore applicati senza che sia stata attivata la fase del contraddittorio con il contribuente.

In presenza di tale omissione, puntualmente rilevata dal contribuente nel corso del giudizio di prime cure, gli uffici non possono continuare a coltivare le controversie.

Pertanto gli uffici del fisco territoriali devono riesaminare le controversie pendenti concernenti tale materia e ad abbandonare – con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del grado di giudizio – la pretesa tributaria in presenza di avvisi di accertamento basati sulle risultanze degli studi di settore, nei casi in cui non sia stata attivata la fase del contraddittorio, sempre che la pretesa non sia comunque sostenibile.

Nel chiedere che venga dichiarata la cessazione della materia del contendere, occorre prendere motivatamente posizione anche sulle spese di giudizio, fornendo al giudice elementi che

possano giustificare la compensazione, qualora sul punto sia risultato infruttuoso il tentativo di accordo con il contribuente.

Le ipotesi di inerzia del contribuente

Secondo le Entrate, qualora, a seguito dell'invito al contraddittorio, il contribuente sia rimasto inerte, la motivazione dell'atto può basarsi unicamente sull'applicazione dello studio di settore, con riferimento allo standard applicato.

Studi di settore: L'importanza della fase del contraddittorio

Il rifiuto, o la mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio preventivo, potrebbe legittimare l'emissione di un avviso di accertamento motivato soltanto sullo scostamento dallo studio di settore.

È questo uno dei passaggi più significativi contenuti nella circolare n. 19/E del 2010 dell'Agenzia delle Entrate, contenente disposizioni sul contenzioso pendente in materia di studi di settore alla luce della recente presa di posizione delle sezioni unite della Corte di Cassazione.

Posizione delle sezioni unite che in alcuni passaggi della circolare viene tradotta ed interpretata in maniera non del tutto condivisibile e che rischia di alimentare nuovamente alcune questioni procedurali che proprio le citate sentenze sembravano aver definitivamente risolto.

La mancata attivazione del contraddittorio preventivo, avverte la neo circolare, determina l'assenza di un elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento capace di determinare la nullità dell'avviso di accertamento. Quando tale mancanza, prosegue ancora la circolare, sarà stata puntualmente rilevata dal contribuente nel corso del giudizio di primo grado, agli uffici locali non resterà che abbandonare la controversia.

Se, invece, la mancata attivazione del contraddittorio non è stata eccepita dal contribuente gli uffici dovranno comunque tener conto che la nullità dell'avviso di accertamento non è rilevabile d'ufficio nè la relativa eccezione potrà essere proposta in fasi successive al giudizio di primo grado.

Nelle ipotesi in cui il contenzioso sia comunque da abbandonare, l'Agenzia raccomanda agli uffici periferici di prendere posizione sulle spese di giudizio fornendo al giudice tributario gli elementi utili per giustificare una compensazione delle stesse quando sia possibile dimostrare i tentativi effettuati per raggiungere un accordo con il contribuente.

La motivazione dell'atto

Secondo la posizione dell'Agazia la motivazione dell'atto di accertamento in materia di studi di settore può resistere ed è conforme ai dettami della Cassazione anche qualora non espliciti le ragioni per cui l'ufficio ha ritenuto di disattendere i rilievi mossi dal contribuente durante il contraddittorio preventivo.

Ciò che conta veramente, si legge nella circolare, è che tali ragioni siano comunque state esplicitate dall'ufficio durante il contraddittorio e contenute nei verbali o siano comunque desumibili dal verbale stesso e conosciute dal contribuente.

Tuttavia, tale tesi non è sembrata del tutto aderente al pensiero della Suprema Corte.

Le sezioni uni della Cassazione ritengono, infatti che il percorso di adeguamento delle elaborazioni statistiche 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 sono state disattese.

Inerzia del contribuente

Muovendo dalle considerazioni contenute nelle sentenze, l'Agazia delle Entrate considera la mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio preventivo come ulteriore elemento di prova in grado di rafforzare la presunzione semplice.

La mancata partecipazione al contraddittorio da parte del contribuente legittimerà, quindi, l'ufficio all'emissione dell'avviso di accertamento basato unicamente sulle risultanze dello studio di settore che acquisteranno, proprio a seguito di tale comportamento inerte, quegli ulteriori requisiti di gravità, precisione e concordanza previsti dalla legge.

In realtà le sezioni unite si erano limitate ad affermare che l'inerzia del contribuente e la sua mancata partecipazione al contraddittorio, costituiscono solamente un elemento che il giudice tributario potrà valutare nel più ampio quadro probatorio di riferimento, senza per questo che si possa desumere direttamente un rafforzamento della presunzione semplice costituita dallo studio di settore.

La **mancata attivazione del contraddittorio** è di per sé suscettibile, secondo la Suprema Corte di Cassazione, **di spostare** in avanti, cioè **al processo tributario, la fase** centrale del **procedimento di accertamento** parametrico **essendo possibile per il contribuente proporre in tale sede** ogni eccezione (e prova) che ritenga utile **senza essere vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo.**

Onere della prova

Infine, la circolare ha evidenziato la parità di trattamento tra fisco e contribuente in ordine all'onere della prova in tema di studi di settore.

Il primo dovrà infatti dimostrare l'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto mentre al secondo spetterebbe dimostrare l'esistenza di ragioni che ne giustificano lo scostamento.

È bene ricordare che per le presunzioni semplici è soltanto il giudice tributario che può stabilire se gli elementi portati in giudizio dall'Amministrazione finanziaria hanno o meno i requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 del codice civile.

Se si parla di oneri probatori nel giudizio tributario, in presenza di presunzione semplice, l'onere della prova spetta all'Amministrazione finanziaria.

Studi di settore: E' pronto il software gratuito per segnalare le anomalie

E' stato reso disponibile, dal 24 giugno 2010, sul sito delle Entrate il software gratuito che consente di predisporre la comunicazione on line.

L'Agenzia delle Entrate ha, quindi, reso disponibile sul proprio sito internet il pacchetto software che permette di predisporre, per il successivo invio telematico, la comunicazione finalizzata a segnalare imprecisioni ed errori riscontrati nei dati riportati nella comunicazione di anomalia; indicare le motivazioni che hanno prodotto l'anomalia riscontrata e tutto ciò che si ritiene utile e rilevante rappresentare all'Amministrazione fiscale.

Soggetti interessati

Sono interessati i contribuenti e gli intermediari che, nel mese di giugno, hanno ricevuto una comunicazione riguardante anomalie riscontrate nel triennio 2006-2008, sulla base di dati considerati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore. Sono le due categorie di interessati a cui si rivolge l'applicazione informatica.

Modalità per l'invio telematico

L'invio della comunicazione per via telematica è possibile dal prossimo 5 luglio. Per farlo è necessario possedere il codice personale (Pincode) o, in alternativa, aver ottenuto l'autorizzazione ad accedere al servizio Entratel.

Il codice personale è indispensabile per utilizzare i servizi Internet dell'Agenzia delle Entrate.

Osservazioni e riflessioni

Come rilevato in recente dottrina, su tale adempimento è necessario chiedersi quali vantaggi potrebbero derivare al contribuente che, essendo in una delle posizioni anzidette, decida di segnalare le ragioni del proprio disallineamento.

Nella migliore delle ipotesi, la segnalazione potrebbe recare qualche effetto benefico in termini di selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo.

Ma la domanda che invece si impone riguarda quale necessità ci sia per il contribuente di fornire segnalazioni “in grado di giustificare lo scostamento, anche tenendo conto dei correttivi per la crisi” in ordine ad uno strumento le cui risultanze “restano tuttavia una elaborazione statistica, il cui frutto è un’ipotesi probabilistica, che, per quanto seriamente approssimata, può solo costituire una presunzione semplice”, come definitivamente affermato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le sentenze nn. 26635 , 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009.

In sostanza, se l’onere della prova in ordine alla presunta condotta evasiva riconducibile allo scostamento rispetto alle risultanze da studi spetta all’Ufficio, al quale (sempre secondo le Sezioni Unite) “fa carico la dimostrazione dell’applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto dell’accertamento”, ad avviso di dottrina, fornire giustificazioni può rappresentare anche un esplicito riconoscimento della fondatezza delle stime e, quindi, della loro caratura anche in termini di gravità, precisione e concordanza.

Vincenzo D’Andò

9 luglio 2010