Studi di settore e obbligo di contraddittorio anche da parte dell'Agenzia delle Entrate

di Antonino Pernice

Pubblicato il 6 Ottobre 2015

un caso concreto di giurisprudenza in cui la Cassazione rileva l'omissione del contraddittorio da parte del Fisco in un accertamento basato sugli studi di settore

Nel caso concreto avviene che l'Ufficio, in applicazione dell'art.62 sexies, D.L. n.331/93, da un esame dei dati dichiarati con il Modello Unico presentato con quelli indicati con lo studio di settore, **riscontra un'incongruenza dei ricavi,** accertando un maggior reddito imponibile, maggiori contributi previdenziali e conseguenti sanzioni ed interessi.

Il contribuente nel ricorso introduttivo contesta la legittimità dell'accertamento perchè basato esclusivamente sui risultati dello studio di settore, non adattato alle caratteristiche specifiche della propria attività.
Con le controdeduzioni l'Ufficio contesta i motivi del ricorso presentato, affermando la legittimità degli studi di settore applicati nella specie **ed evidenziando, tra l'altro, che il contribuente non aveva aderito al rituale invito.**
La CTP adita rigetta il ricorso perché ritiene che *"non appare fondato"*, anche tenuto conto che il contribuente non si è presentato all'invito, ai fini dell'instaurazione del contraddittorio e dell'eventuale definizione dell'accertamento con adesione. Ciò, alla stregua del principio di diritto enunciato dalle SS.UU., sentenza n.26635/09, che ha legittimato l'Ufficio all'emissione dell'avviso di accertamento sulla base del solo scostamento del reddito dichiarato da quello risultante dallo standard applicabile, senza necessità, contrariamente a quanto affermato in ricorso, di ulteriori riscontri.
Inoltre, anche se il contribuente ha sottolineato l'inattendibilità dell'avviso di accertamento impugnato, con riguardo alla mancata considerazione del valore reale di un automezzo inserito tra i beni strumentali, già interamente ammortizzato per l'anno controllato, nonché all'erronea imputazione dei costi sostenuti per compensi occasionali corrisposti a soggetti che *non hanno i requisiti per essere considerati dipendenti*, a supporto delle asserite circostanze, **non ha fornito concreti riscontri documentali**, così venendo meno all'onere sullo stesso incombente della prova contraria rispetto ai rilievi dell'Ufficio, basati questi ultimi sugli elementi dichiarati.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Al riguardo, in sede di ricorso proposto in appello della sentenza impugnata, il contribuente osserva che, contrariamente a quanto affermato dai giudici di 1^ grado, nel ricorso introduttivo ha fornito valide giustificazioni contro l'accertamento impugnato, che i giudici di 1^ grado non hanno considerato.
Pertanto, per i motivi di seguito riportati, la sentenza impugnata va riformata e l'avviso di accertamento va annullato:

- per vizi di motivazione sia della sentenza sia dell'accertamento in contestazione, per difetto dei presupposti di fatto e di diritto, in violazione (per falsa applicazione) del quadro normativo di riferimento, relativo ai c.d. "studi di settore";
- per illegittimo mancato accoglimento di questioni ed eccezioni che sono riproposte in appello, riguardanti errori materiali di dati e elementi contabili dichiarati.

Il contribuente ha osservato che vero è che per la determinazione del valore dei beni strumentali ai fini di una corretta applicazione degli studi di settore va considerato il costo storico per l'acquisto (al lordo delle quote di am/to dedotte) inclusi gli oneri accessori di diretta imputazione, esistenti alla data di chiusura del periodo **ma è anche vero che** nelle Istruzioni alla dichiarazione degli studi di settore è indicato che *"è possibile non tenere conto del valore dei beni strumentali non utilizzati nel corso del periodo d'imposta, a condizione che, in ogni caso per i beni non computati nel valore dei beni strumentali non può essere coerentemente dedotta alcuna quota di ammortamento".*

Per l'anno controllato, il contribuente si trovava nelle condizioni di aver dichiarato un autocarro non più utilizzato, la cui quota di am/to nell'anno controllato non poteva neanche essere detratta perchè già totalmente ammortizzato (allegare copia libro beni ammortizzabili riguardante l'Autocarro in questione).
Inoltre, erroneamente nella compilazione degli studi di settore era stato inserito, nel quadro concernente il "personale addetto all'attività", al rigo A13 "Familiari che prestano attività all'impresa", la collaborazione di due soggetti non possessori di partita Iva che hanno eseguito attività di collaborazione per dei lavori saltuari, tale che non hanno i requisiti per essere considerati dei dipendenti. L'ammontare dei compensi corrisposti non doveva essere indicato al rigo F12 (spese per lavoro dipendente), ma al rigo F13 (spese per acquisti di servizi).
In ogni caso, riguardo ai collaboratori coordinati e continuativi, si precisa che secondo le Istruzioni per la compilazione della dichiarazione Studi di settore **si deve fare riferimento alla situazione esistente alla fine dell'anno (31 dicembre)**, nel senso che sono escluse dall'indicazione quanti hanno collaborato nel corso del periodo d'imposta, il cui rapporto di lavoro non sia più in corso al 31 dicembre. **Sono pertanto irrilevanti i rapporti di collaborazione saltuari, come nel caso in esame, iniziati nel corso dell'anno e/o nei periodi precedenti ma cessati prima del 31 dicembre.**

Anche in questo caso l'errata indicazione di un costo nella compilazione degli studi di settore ha fatto venir meno la famosa "congruità" (allegare le ricevute dei compensi corrisposti per attività occasionale).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La circostanza che il contribuente non ha inteso adeguarsi al risultato dello studio di settore "correndo il rischio fiscale" può dimostrare che lo studio medesimo non è in grado di quantificare l'ammontare dei ricavi probabilmente conseguiti dal contribuente.

Nel caso di specie, sussistono elementi oggettivi che inducono a ritenere inadeguato il percorso tecnico metodologico seguito dallo studio per giungere alla stima del ricavo richiesto sulla base degli studi di settore, fondati sui dati presi in considerazione per l'elaborazione dello studio (erroneamente indicati in dichiarazione).
È da ritenere che **il diritto di difesa** non può mai essere precluso al contribuente, diversamente si violerebbero le disposizioni contenute negli artt.23 e 53 Costituzione, riguardanti i principi fondamentali circa la giusta tassazione.
Partendo dal presupposto che i parametri costituiscono soltanto una presunzione semplice, **è da ritenere che l'ufficio sia comunque onerato a un esame, seppur minimo,** della concreta situazione del soggetto sottoposto a controllo, per legittimare un tale tipo di accertamento. Il Giudice tributario è quindi tenuto a valutare la persuasività di questa motivazione, valutando i fatti e le circostanze su cui quella motivazione si regge.

Secondo l'orientamento giurisprudenziale prevalente lo scostamento dagli studi di settore costituisce una *"presunzione semplice*", e, come tale, non può giustificare la rettifica del reddito d'impresa se non è supportato da altri elementi indiziari. **L'art.2729 c.c. prevede l'utilizzabilità delle c.d. "** *presunzioni semplici***"** nell'ambito del diritto civile precisando però che, contrariamente a quanto accade per le presunzioni legali

la valutazione discrezionale delle stesse da parte del giudice deve farsi alla luce del criterio *-utilizzato anche nel diritto penale -*

della gravità, precisione e concordanza.
Anche se il contribuente non si è presentato all'avviso per il contraddittorio, in sede contenziosa ha esercitato il suo diritto di difesa producendo le sue giustificazioni, che i Giudici non possono mancare di valutare.
Nei casi come questo, più che il diritto, soccorre il *"buon senso"* **dei giudici, cui è sottoposta la valutazione del caso concreto.**
Nel caso in esame, come sopra esposto, non sussistono motivi sostanziali di rilevanza reddituale. Si tratta dell'errata indicazione/interpretazione di dati ed elementi riportati nella dichiarazione presentata.

Si ritiene calzante per il caso in esame la recente sentenza della Cassazione, n.3750 del 25.02.2015, secondo la quale il contribuente, che pur avendo ricevuto il relativo invito non abbia partecipato al contraddittorio preventivo con l'Ufficio, può sempre far valere in sede giudiziaria le

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

circostanze giustificative dello scostamento tra il reddito dichiarato e quello desunto dalla mera applicazione dei parametri.

La controversia è stata intrapresa dal titolare di un negozio di ferramenta che ha ottenuto dalla CTP di Napoli l'annullamento dell'atto con il quale l'Ufficio finanziario aveva contestato maggiori ricavi (ex art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/73) in applicazione dei parametri (art. 3, commi 181-189 L. 549/1995).

La CTR partenopea ha invece accolto l'appello proposto dall'Ufficio finanziario, sul rilievo che la fase del contraddittorio con l'Amministrazione era fondamentale per il contribuente per dimostrare di possedere un reddito più basso rispetto a quello accertato; ma nella specie l'appellato non aveva partecipato alla fase amministrativa e la documentazione prodotta in giudizio non poteva essere presa in considerazione a giustificazione dello scostamento, in quanto non esibita o trasmessa in risposta all'invito dell'Ufficio (art. 32 D.P.R. n. 600/73).

Ebbene, con la sentenza in rassegna i giudici del Palazzaccio hanno ritenuto il verdetto d'appello viziato. Di qui il suo annullamento con rinvio.

La CTR di Napoli dovrà provvedere a un nuovo giudizio alla stregua del principio per cui "la mancata risposta all'invito dell'Ufficio al contraddittorio preventivo determina per il contribuente l'onere a suo carico di dedurre e provare le circostanze giustificative dello scostamento, ma non può precludergli di far valere in sede giudiziaria siffatte circostanze, con conseguente dovere del Giudice di valutare la dedotta specifica situazione (nel caso di specie modesta estensione locale di vendita, ubicazione dello stesso in strada angusta e priva di parcheggi; cessazione dell'attività nel 1998) alla luce del complessivo quadro probatorio, ivi compresa la mancata risposta all'invito e lo studio di settore prodotto dalla contribuente".

6 ottobre 2015
Antonino Pernice

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D