

La difesa del contribuente (prima parte)

di [Maurizio Villani](#)

Pubblicato il 3 novembre 2011

con le manovre estive il fisco italiano intende agire in modo sempre più aggressivo per contrastare l'evasione fiscale; tuttavia, nel raggiungere tale intento, sembra dimenticarsi di garantire i diritti dei contribuenti ad un giusto processo fiscale...

“La macchina fiscale deve essere semplice, adeguata ai suoi fini, lavorante senza attriti, con ossequio rigido alla giustizia”.

(Luigi Einaudi - Primo Presidente della Repubblica dal 1948 al 1955)

TRE MANOVRE ECONOMICHE E PROCESSO TRIBUTARIO

Non si deve limitare sempre il diritto di difesa del contribuente

Il legislatore fiscale con le ultime manovre economico-finanziarie non solo ha ulteriormente rafforzato l'attività di accertamento degli uffici ma, cosa ancora più grave, ha limitato il diritto di difesa del contribuente, non consentendogli una piena ed efficace tutela giurisdizionale.

In particolare, il legislatore è intervenuto con le seguenti norme:

- Decreto legge n.70 del 13-05-2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n.106 del 12 luglio 2011 (in G.U. - serie generale n.110 del 13 maggio 2011); c.d. Decreto Sviluppo;
- Decreto legge n.98 del 06-07-2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n.111 del

15 luglio 2011 (in G.U. n.164 del 16-07-2011);

- Decreto legge n.138 del 13-08-2011 (in G.U. n.188 del 13-08-2011) convertito, con modificazioni, dalla legge n. 148 del 14/09/2011 (in G.U. del 16/09/2011), c.d. manovra correttiva bis.

Con i suddetti tre provvedimenti sono state rese più incisive le attività di accertamento degli uffici fiscali senza, peraltro, riequilibrare la posizione processuale del contribuente, che continua a trovarsi in una posizione di svantaggio nei confronti del fisco perché non può totalmente esercitare il proprio diritto di difesa.

Oltretutto, questa posizione di svantaggio è stata da sempre tenuta dal contribuente, con l'aggravante che con le recenti manovre viene ulteriormente aggravata.

Con il presente scritto intendo dimostrare quanto sopra, alla luce non solo della disciplina fiscale ma anche tenendo conto della recente giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione.

In definitiva, se non si riforma radicalmente il processo tributario, mettendo sullo stesso piano processuale la parte pubblica e quella privata, senza alcuna limitazione all'esercizio del diritto di difesa, non saranno mai pienamente realizzati i precetti costituzionali degli artt. 24 e 53 della Costituzione.

1. **STATUTO DEL CONTRIBUENTE**

Il legislatore con la legge n.212 del 27 luglio 2000 (Statuto dei diritti del contribuente) ha cercato di stabilire dei principi che limitassero il potere di supremazia del fisco ma questo encomiabile tentativo è rimasto lettera morta perché adottato con semplice legge ordinaria, praticamente limitata dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione.

Infatti, la Corte Costituzionale ha più volte osservato che le disposizioni della suddetta legge non hanno rango costituzionale e non costituiscono, neppure come norme interposte, parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale di leggi statali.

In tal senso, Corte Costituzionale.

- sentenza n.247 del 20 luglio 2011;
- sentenza n.58 del 2009;
- ordinanza n.13 del 2010;
- ordinanza n.185 del 2009;
- ordinanza n.180 del 2007;
- ordinanza n.428 del 2006;
- ordinanza n.216 del 2004.

Anche la Corte di Cassazione si è adeguata ai suddetti principi. Infatti, le norme della legge n.212/2000, emanata in attuazione degli artt.3, 23, 53 e 97 della Costituzione, qualificata espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario, sono, in alcuni casi, idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori), ma, sempre secondo i giudici di legittimità, non hanno rango superiore alla legge ordinaria, di talchè non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse.

In tal senso, Corte di Cassazione - Sezione Tributaria, con le sentenze:

- n. 2221 del 31 gennaio 2011;
- n. 8254 del 06 aprile 2009.

Di conseguenza, è necessario rendere legge costituzionale lo Statuto dei diritti del contribuente, se veramente si vogliono rispettare e rendere effettivamente operativi i principi costituzionali cui intende adeguarsi.

Oggi, purtroppo, lo Statuto del contribuente viene sistematicamente o calpestato (per esempio, con la retroattività delle leggi) o totalmente ignorato proprio a danno del contribuente, come nelle ultime manovre estive.

2. VERIFICHE FISCALI

1. La Corte di Cassazione - Sez. Tributaria - con la recente sentenza n.28053 del 15 luglio 2011 ha precisato che "il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, in quanto atto amministrativo extraprocessuale costituisce prova documentale anche nei confronti di soggetti non destinatari della verifica fiscale; tuttavia, qualora emergano indizi di reato, occorre procedere secondo le modalità previste dall'art.220 disp. att., giacchè altrimenti la parte del documento redatta successivamente a detta emersione non può assumere efficacia probatoria e, quindi, non è utilizzabile".

Non basta.

Due pagine dopo, i giudici di legittimità sottolineano che: "ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele, il giudice può fare legittimamente ricorso ai verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa nonché ricorrere all'accertamento induttivo dell'imponibile quando le scritture contabili imposte dalla legge sono state irregolarmente tenute".

Questa sentenza si incardina perfettamente nel filone giurisprudenziale che vuole sempre più commistioni fra il processo penale e quello tributario a carico del contribuente e ciò non può che facilitare sensibilmente il lavoro degli inquirenti e degli uffici fiscali.

Per la prima volta la Corte di Cassazione, senza però rinnegare l'ormai straconsolidato

orientamento che valorizza tutti i documenti extracontabili, **con l'importante sentenza n.10581 del 13 maggio 2011** ha precisato che i tabulati ritrovati presso il consulente del lavoro, che gestisce il servizio paghe, non legittimano l'accertamento di compensi in nero.

La Corte di Cassazione, infatti, con la suddetta sentenza precisa che: "Invero, è del tutto certo che, finanche nel caso di rinvenimento di documentazione extracontabile, resta sempre impregiudicata la verifica **in sede contenziosa** della concreta riscontrabilità, nella cennata documentazione, dei requisiti suscettibili di configurare i presupposti per l'esercizio del potere di accertamento **(vedi, tra le tante, Cass. n.1575/2007 e n.2217/2006)**".

Questa importante apertura giurisprudenziale dei giudici di legittimità è, però, frustrata dai limiti difensivi che incontra il contribuente nel processo tributario, che è un processo prettamente documentale e non ammette la testimonianza ed il giuramento.

Inoltre, **la Corte di Cassazione, Sez. Trib., con la sentenza n.1344 del 25 gennaio 2010**, ha precisato che:

"L'art.52, comma quinto, del D.P.R. n.633/72, richiamato dall'art. 33 del D.P.R. n.600/73 (il quale esclude la possibilità di prendere in considerazione a favore del contribuente, in sede amministrativa e contenziosa, i documenti, libri, scritture, registri, ecc., che non siano stati acquisiti durante gli accessi perché il contribuente ha rifiutato di esibirli o perché ha dichiarato di non possederli o perché li ha comunque sottratti al controllo) **presuppone uno specifico comportamento del contribuente**, che, in quanto volto a sottrarsi alla prova, fornisca validi elementi per dubitare della genuinità dei documenti la cui esistenza emerga nel corso del giudizio.

La norma, pertanto, trova applicazione **soltanto** in presenza di una **specificata** richiesta o ricerca da parte dell'Amministrazione e di **un rifiuto o di un occultamento da parte del contribuente**, non essendo sufficiente che quest'ultimo non abbia esibito ai verbalizzanti i documenti successivamente prodotti in sede giudiziaria **(v. tra le altre Cass. N. 9127 del 2006)**".

Anche in questo caso, però, il contribuente non dovrebbe avere limitazioni ed esclusioni nell'esercizio del proprio diritto di difesa.

Infine, con il succitato D.L. n. 70/2011:

- viene riconosciuto il regime di contabilità semplificata alle imprese di servizi con ricavi fino a **400.000 Euro** (limite precedente fissato a 309.874 Euro) ed alle altre imprese con ricavi fino a **700.000 Euro** (limite precedente fissato a 516.457 Euro);
- - sono apportate modifiche all'art. 12 della legge n. 212/2000 cit., riguardanti, in particolare, il periodo di permanenza dell'Amministrazione presso le sedi delle imprese in contabilità semplificata e presso quelle dei lavoratori autonomi (per una durata massima di 15 giorni) e, in generale, vengono estesi i termini per la durata dei controlli anche per gli enti previdenziali e di assistenza.

Il problema della tutela effettiva del contribuente, però, non è risolto sia per la natura giuridica dello Statuto del contribuente (vedi lett. A) sia per la natura ordinatoria e non perentoria del termine, anche in attesa che la Corte di Cassazione si pronunci sul tema (si rinvia, indirettamente, alla sentenza n. 26689/09 del 18 dicembre 2009 della Corte di Cassazione - Sezione Trib.).

2. Dal prossimo autunno dovranno trovare attuazione le nuove disposizioni che obbligano gli enti, preposti ad effettuare verifiche per fini istituzionali, ad una complessiva attività di programmazione e coordinamento.

Infatti, un prossimo decreto del Ministero dell'economia e delle finanze dovrà dettare le linee guida per la programmazione da parte dei vari enti, le cui verifiche in sede non devono durare più di quindici giorni.

A tal proposito, però, c'è da rilevare che:

- il Decreto Sviluppo, nel prevedere il bon ton per le verifiche, **ha dimenticato EQUITALIA S.p.A.**, un soggetto che, specie negli ultimi tempi, è prepotentemente sotto le luci della ribalta;
- le eventuali **violazioni** delle disposizioni che prevedono il coordinamento, la programmazione e la non ripetizione del controllo costituiscono, per i dipendenti pubblici che hanno trasgredito le nuove disposizioni introdotte dal citato D.L. n. 70/2011, **soltanto illeciti disciplinari e non determinano la nullità derivata dagli atti.**

In definitiva, con le ultime manovre estive il legislatore ha chiuso il cerchio nella lotta all'evasione fiscale, determinando un accerchiamento fiscale del contribuente con i seguenti istituti:

- Comuni in lotta contro l'evasione;
- dichiarazioni dei redditi on-line;
- consigli tributari antievasione;
- stretta sulle società di comodo;
- conti correnti nel 730;

- stretta fiscale sulle cooperative;
- carcere per i maxi evasori fiscali.

3. REDDITOMETRO

Accertamento da redditometro come gli studi di settore sia per la connotazione **di presunzione semplice** sia per la necessità di esperire sempre il preventivo contraddittorio.

Sono i corretti principi affermati dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n.13289/2011, depositata il 17 giugno 2011.

Principi che vincolano il "vecchio" redditometro alle regole previste per il futuro, nuovo redditometro.

La succitata sentenza muta radicalmente il precedente indirizzo giurisprudenziale, secondo cui per il "vecchio" redditometro non vi era l'obbligo del contraddittorio (vedi, per esempio, ordinanza n.7485 del 27 marzo 2010).

Ora, invece, i giudici di legittimità con la succitata sentenza n.13289/2011 hanno stabilito che:

"Il divieto ("non possono in ogni caso") posto dal quarto comma dell'articolo 6 della legge 27 luglio 2000 n.212 di richiedere "al contribuente ... documenti e informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente" (perché, prosegue la norma, "tali documenti e informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990 n.241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa), tenuto conto della necessità **(evidenziata dalle Sezioni Unite nella citata decisione n. 26635 del 2009) di esperire il preventivo contraddittorio** per adeguare "l'elaborazione statistica degli standard" considerati dai DD.MM. del 1992 "alla concreta realtà economica del (singolo) contribuente", di per sé solo, non esclude il potere della "amministrazione finanziaria" di chiedere, oltre che "documenti e informazioni" non in suo possesso, anche quelle "di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente"), soprattutto specificazioni su "informazioni" da esso già conosciute **anche per dare concretezza ed effettività a quel contraddittorio**".

Anche per questi motivi non è più giustificabile alcuna limitazione del diritto di difesa del contribuente sia nella fase amministrativa sia nella fase processuale.

Vi è, quindi, un completo cambio di rotta da parte della Cassazione, che afferma l'obbligo anche per il passato di esperire preventivamente il contraddittorio.

Infine, occorre precisare che, per il secondo anno consecutivo (anni 2009 e 2010), pur verso la scadenza di settembre delle dichiarazioni 2011, il nuovo meccanismo induttivo del redditometro

(art. 22 del D.L. n.78 del 31 maggio 2010) resta un oggetto misterioso, in quanto il contribuente non può testare il software della capacità contributiva.

Ciò, pertanto, renderà ancora più difficile la linea difensiva nel processo tributario.

Anche per questi motivi non è più giustificabile alcuna limitazione del diritto di difesa del contribuente sia nella fase amministrativa sia nella fase processuale.

Infatti, per contrastare il redditometro sono poche le vie di fuga, in quanto sono richieste prove rigorose e circostanziate per ribaltare le presunzioni.

A titolo di esempio, si citano le ultime sentenze della Corte di Cassazione che hanno ribadito i suesposti principi:

- n. 12448 dell'08 giugno 2011;
- n. 11213 del 20 maggio 2011;
- n. 9549 del 29 aprile 2011;
- n. 7408 del 31 marzo 2011;
- n. 2726 del 04 febbraio 2011.

Infine, si fa presente che l'accertamento sintetico (compreso il redditometro) spazza via tutti gli altri accertamenti.

Nella gran parte dei casi, infatti, il contribuente raggiunto da una rettifica basata sul "sintetico" non potrà più essere sottoposto ad altro accertamento (Dario Deotto, in "Il Sole 24 Ore" di lunedì 08 agosto 2011).

4. **SPESOMETRO**

Dall'1 luglio 2011 i commercianti al minuto e tutti i prestatori di servizi che certificano i corrispettivi con ricevute e scontrini fiscali dovranno monitorare le operazioni il cui prezzo, IVA inclusa, sia di ammontare uguale o superiore a 3.600 Euro, identificando il cliente e conservando con cura le relative informazioni per trasferirle nelle comunicazioni da inviare all'Agenzia delle entrate.

Con le recenti manovre di cui sopra, per i pagamenti di importo non inferiore ai 3.600 Euro (iva compresa) effettuati con strumenti tracciabili (Bancomat, carte di credito, ecc.) saranno gli

operatori emittenti i mezzi elettronici di pagamento stessi ad implementare le banche dati dell'anagrafe tributaria al posto dei contribuenti titolari di partita IVA. Anche le vendite a rate non sono escluse dalla comunicazione.

L'adempimento si sposta così dai soggetti passivi IVA agli operatori finanziari che emettono le carte di credito, di debito e prepagate.

Con lo spesometro il legislatore vuole ulteriormente potenziare l'istituto giuridico del redditometro (vedi lett. "C") ed appunto per questo si dovevano togliere tutti i limiti istruttori oggi presenti nel processo tributario per riequilibrare la posizione processuale ed amministrativa del contribuente.

5. INDAGINI BANCARIE

Con le manovre economiche estive di cui sopra sono stati semplificati gli accessi dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di Finanza presso gli intermediari finanziari per l'acquisizione diretta di dati e notizie relativi ai contribuenti.

E' stata ampliata la platea degli enti cui sarà possibile effettuare i controlli: non solo uffici postali e banche ma tutti gli intermediari finanziari che non hanno risposto alle richieste dell'amministrazione o hanno fornito informazioni di dubbia correttezza.

Inoltre, nelle dichiarazioni dei redditi e dell'Iva si dovranno indicare i dati degli intermediari finanziari e nei Comuni il reddito dichiarato finirà on-line.

Rispetto alla bozza iniziale, invece, **non** c'è stata la norma (attesa soprattutto dai professionisti) che annullava la presunzione legale di maggiori ricavi e compensi con riferimento ai prelevamenti non giustificati.

La normativa sulle indagini bancarie configura **una presunzione legale iuris tantum**, in favore dell'Amministrazione finanziaria, che non deve fornire ulteriori elementi a supporto della pretesa tributaria **(in tal senso, Cass. Sez. Trib., sentenza n.11750 del 12 maggio 2008)**.

Inoltre, secondo i giudici di legittimità, la controprova che deve dare il contribuente non deve essere generica, ma analitica, con riferimento a tutte le movimentazioni, in entrata ed in uscita, contestate.

In particolare, spetta sempre al contribuente provare che i versamenti sono stati registrati in contabilità e che i prelevamenti sono serviti per pagare determinati beneficiari, anziché costituire acquisizione di utili, qualora il contribuente stesso intenda vincere la presunzione di ricavi dei versamenti e dei prelevamenti.

I suddetti principi sono stati più volte confermati dalla Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con le seguenti sentenze:

- n. 18016 del 09 settembre 2005;
- n.18339 del 17 agosto 2009;
- n. 6617 del 19 marzo 2009;
- n.13819 del 13 giugno 2007.

La presunzione legale in esame è divenuta molto più "invadente" dopo le modifiche apportate all'art. 32 del D.P.R. n.600/73, ad opera della legge n. 311 del 30 dicembre 2004, per effetto della quale "alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, **se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario** e sempreché non risultino dalle scritture contabili i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni".

Inoltre, nella giurisprudenza della Corte di Cassazione si sta verificando un contrasto interpretativo in merito all'individuazione dei presupposti per effettuare i controlli bancari intestati esclusivamente a soggetti diversi dal contribuente indagato.

Negli ultimi tempi, sembrava prevalere l'orientamento secondo il quale il solo vincolo familiare ed il rapporto societario non erano sufficienti ad estendere il controllo ai conti dell'amministratore e dei soci e dei loro familiari, ma occorreva provare, anche in via presuntiva, la riferibilità degli stessi conti al contribuente.

L'ordinanza n. 1943 del 13 settembre 2010 della Corte di Cassazione ha, però, smentito tale orientamento, mentre la successiva sentenza n. 20197 del 24 settembre 2010 lo ha di nuovo confermato.

Appare, perciò, opportuno che la questione sia sottoposta quanto prima al vaglio delle Sezioni Unite.

La circolare n. 32/E del 2006 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito, inoltre, l'onere probatorio in capo al contribuente (paragrafo 4.4); cioè:

- il contribuente sottoposto a controllo potrà fornire a seconda dei diversi ambiti impositivi la dimostrazione sull'irrelevanza ai fini impositivi dei movimenti finanziari acquisiti (il riferimento è ai versamenti);
- l'indicazione dei soggetti effettivamente beneficiari dei prelievi;
- l'annotazione dei movimenti nelle scritture contabili o in dichiarazione.

Nonostante ciò, però, la difesa del contribuente sulle indagini finanziarie è spuntata, con i limiti istruttori più volte denunciati, soprattutto se viene richiesto di documentare la giustificazione dei prelievi che, per gli importi in contanti, è pressoché impossibile a distanza di tempo.

Il problema sul fronte della difesa del contribuente nasce dal fatto che molti uffici territoriali non tengono in considerazione il percorso tracciato a livello centrale e procedono comunque alla contestazione di maggiori ricavi o compensi.

Molti prelievi bancari sono effettuati per motivi personali e familiari (con Bancomat o con l'utilizzo di carte di credito) per far fronte alle ordinarie necessità familiari.

A distanza di anni i verificatori pretendono giustificazioni di tali movimentazioni spesso impossibili da fornire con la conseguenza che il contribuente si vede rettificare i propri compensi per importi pari a quelli prelevati e spesi per motivi personali e familiari.

In genere, a nulla serve evidenziare che i redditi dichiarati sono superiori alle somme spese.

Ecco perché è necessario ed urgente riformare seriamente il processo tributario per consentire al contribuente una più efficace tutela processuale, anche tramite la testimonianza ed il giuramento.

In ogni caso, resta forte la delusione per il fatto che le prime bozze della manovra prevedevano l'abrogazione, poi **cancellata** dalla versione definitiva, dell'incomprensibile presunzione di maggiori compensi e ricavi a fronte di prelevamenti non giustificati.

Questa necessaria e logica modifica non sarebbe stata di poco conto non fosse altro per le **difficoltà** nel fornire, a distanza di anni, adeguate indicazioni in merito ai prelevamenti di somme dai conti e perché non esistono limiti circa l'importo delle operazioni, per le quali chiedere giustificazioni, oltretutto con i limiti difensivi più volte denunciati nel presente scritto.

La Corte di Cassazione, con le sentenze n. 767 e 802 del 2011, ha consolidato una serie di principi in materia di presunzioni, sia sui prelevamenti che sui versamenti, riconoscendo in generale un'elevata capacità probatoria a favore del fisco.

Il contribuente è chiamato, infatti, a dimostrare di averne tenuto conto nella determinazione del reddito oppure che le operazioni bancarie contestate risultano estranee all'attività svolta: in assenza di prova contraria, le presunzioni rilevano ai fini accertativi.

Nessuna ulteriore attività istruttoria è, invece, richiesta ai verificatori in quanto le movimentazioni bancarie integrano di per sé una presunzione legale relativa di maggiori ricavi o compensi.

E', infatti, onere del soggetto verificato dimostrare che gli elementi su cui si fondano le movimentazioni bancarie non si riferiscono ad un'operazione imponente, mentre l'onere a carico dell'ufficio fiscale è soddisfatto attraverso i semplici dati risultanti dagli stessi conti: in questo senso, la Corte di Cassazione, con le sentenze n. 6906/2011 e 10036/2011.

Infine, la legittimità dell'utilizzo dei dati desunti dalla verifica operata sui conti correnti bancari

del contribuente non è condizionata alla previa instaurazione di un contraddittorio, la cui omissione non pregiudica, quindi, la validità nell'atto impositivo emesso.

6. STUDI DI SETTORE

1. **La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con le sentenze nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009**, ha finalmente messo la parola fine alla nota querelle attinente la valenza presuntiva degli studi di settore.

Il pensiero finale della Suprema Corte è efficacemente sintetizzabile nello stralcio che segue:

“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 esercitativa 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”.

2. Al tempo stesso, però, la Corte di Cassazione ha più volte chiarito che **spetta sempre al contribuente provare le condizioni di esclusione dagli studi di settore**.

La normativa, infatti, fa riferimento alle “specifiche condizioni di esercizio” dell'attività e lascia, quindi, ampio margine nella deduzione dei fatti impeditivi (art. 3, comma 181, della legge n. 549/1995); in tal senso, si è più volte pronunciata la Corte di Cassazione, con le seguenti sentenze:

- **n. 19163 del 2003;**
- **n. 23602 del 2008;**
- **n. 24912 del 2008;**

- **n. 27648 del 2008;**
- **n. 3288 del 2009.**

Da ultimo, **la Corte di Cassazione, Sez. Trib., con la sentenza n. 16235 del 9 luglio 2010**, ha ribadito che:

“l'accertamento basato sui parametri prima, ed ora sugli studi di settore, costituisce un sistema **di presunzioni semplici** il cui fondamento non risiede nello scostamento del reddito dichiarato rispetto a questi “standards”, ma nasce se **il contribuente, all'esito del necessario contraddittorio, non assolve l'onere di provare l'esistenza di condizioni di esclusione di tali “standards”** o la specifica realtà della sua attività economica nel periodo di tempo in esame.

Non è invero sufficiente che egli faccia generico riferimento ad argomentazioni prive di qualunque concreta indicazione, come l'ipotesi, ricorrente nel caso di specie, in cui il contribuente si è limitato ad addurre, quale ragione dello scostamento, la mera applicabilità del principio di tassazione per cassa, trattandosi di reddito professionale”.

3. La Commissione per l'esame della compatibilità comunitaria di leggi e prassi fiscali italiane dell'AIDC ha presentato denuncia alla Commissione UE di illegittimità comunitaria degli accertamenti IVA fondati sugli stessi studi di settore.

L'appartenenza degli studi di settore agli “accertamenti standardizzati” evidenzia **il contrasto** con il principio di soggettività dei ricavi imponibili ai fini IVA, che non possono che essere quelli effettivi.

Né può ritenersi che i risultati statistici possano essere trasformati in risultati personali ed effettivi a seguito del contraddittorio tra fisco e contribuente, caratterizzato da **un fisiologico squilibrio tra funzionario**, forte di una presunzione semplice, e **contribuente**, su cui grava l'onere della, **spesso difficoltosa, prova contraria**, tenuto conto dei limiti istruttori imposti dalla legge (divieto della testimonianza e del giuramento).

4. Con le recenti manovre economiche del 2011 la posizione del contribuente si è ulteriormente aggravata, perché:
 - viene previsto **l'inasprimento delle sanzioni** nelle ipotesi di omessa presentazione del modello degli studi di settore, quando il contribuente non vi provvede anche a seguito dell'invito da parte dell'Agenzia delle entrate (vedi Circolare n. 41/E del 05 agosto 2011 dell'Agenzia delle Entrate);

- viene stabilita la possibilità di effettuare, da parte dell'Amministrazione finanziaria, **l'accertamento induttivo**, cioè basato su presunzioni semplici, sprovviste dei necessari requisiti di gravità, precisione e concordanza, in presenza di omissione del modello degli studi di settore o di semplice irregolarità (anche formale) dei dati. L'accertamento induttivo è possibile quando il reddito accertato **supera il 10%** (dieci per cento) del reddito dichiarato;
 - è stata **eliminata** la previsione in base alla quale, in caso di accertamento basato su presunzioni semplici nei confronti di un soggetto "**congruo**", l'ufficio fiscale deve espressamente riportare nell'accertamento le ragioni che lo hanno portato a disattendere i risultati degli studi di settore;
 - infine, bisogna rilevare che le suddette novità hanno in qualche modo a che fare sia con il termine di versamento del 5 agosto 2011 sia con quello di presentazione di UNICO 2011, tenendo presente che le nuove misure si applicano già dalla dichiarazione che sarà presentata a settembre 2011.
5. La soppressione dell'obbligo di evidenziare nelle motivazioni dell'atto le suddette ragioni sembra avere il solo scopo di rendere più difficoltosa per il contribuente la propria difesa, omettendo di portare alla sua conoscenza gli elementi probatori in possesso degli uffici fiscali ed azzerando in un sol colpo gli importanti principi esposti dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite (vedi n.1).
6. Oltretutto, siamo al **paradosso** per cui chi dichiara redditi inferiori alla soglia della congruità ma ha correttamente compilato il relativo modello può essere accertato solo in presenza di "ulteriori elementi" che dimostrino la gravità dell'incongruenza (per esempio, con una difformità **superiore al 10%**), mentre chi ha commesso un errore di compilazione (anche formale, data la complessità e macchinosità del modello) può subire un accertamento da studi di settore senza che per l'ufficio sia necessario addurre ulteriori elementi probatori circa la gravità dell'incongruenza, essendo sufficiente l'indicazione di un valore di congruità inferiore anche solo al 10%.

In definitiva, anche in questa circostanza, il legislatore ha dimostrato di voler anteporre l'interesse fiscale ad una agevole e rapida riscossione di pretese la cui legittimità è tutta da dimostrare **rispetto alla doverosa tutela del contribuente, fisiologicamente parte più debole nel rapporto impositivo, e peraltro privo di efficaci strumenti istruttori per poter contrastare le illegittime pretese del fisco.**

7. Infine, con la terza (ed ultima?) manovra correttiva bis (D.L. N. 138/2011 cit.), il legislatore è intervenuto nuovamente in materia di studi di settore.

La preclusione agli accertamenti di natura analitico induttiva da parte dell'Agenzia dell'entrate è ora possibile **soltanto** se i contribuenti interessati risultino congrui alle risultanze degli studi di settore, anche a seguito di adeguamento, nel periodo d'imposta accertato e nel periodo d'imposta **precedente** a quello accertato.

[Per leggere la seconda parte clicca qui...](#)

31 ottobre 2011

Maurizio Villani

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l