

Professionista e lavoratore dipendente: il rebus dello dell'applicabilità dello studio di settore

di Federico Gavioli

E' ormai oggetto di particolare attenzione, da parte della giurisprudenza di legittimità, la questione dell'applicazione dello studio di settore nei confronti di soggetti che, oltre a svolgere la libera professione, sono anche lavoratori dipendenti. La Corte di Cassazione, con la sentenza n.25893, del 20 novembre 2013, ha affermato che è da dichiararsi legittimo l'accertamento basato sugli studi di settore anche se il professionista lavora mezza giornata presso una pubblica amministrazione; la novità della sentenza è, tuttavia, quanto affermato dai giudici del merito, e confermato dalla Cassazione, che ritengono legittima l'applicazione dello studio di settore, al caso in esame, anche per via delle grandi dimensioni che lo studio professionale aveva e, nel quale, il professionista lavorava come architetto.

Tale sentenza precede di pochi mesi un'altra interessante sentenza della Corte di Cassazione: i giudici di legittimità (sentenza n.19710 del 28 agosto 2013) hanno ritenuto che è soggetto agli studi di settore il professionista che svolge l'attività professionale come secondo lavoro, anche se la fonte primaria di reddito proviene da un diverso rapporto di lavoro subordinato; i giudici di legittimità ritengono che in questi casi, comunque, il fisco deve determinare il reddito professionale in "modo equo", tenendo appunto conto di tale circostanza e del peso che assumono i due lavori. Vediamo di analizzare le due sentenze per comprendere meglio le problematiche legate alla figura del professionista che è anche lavoratore dipendente e il rapporto che ha con lo studio di settore applicabile.

La sentenza n.19710/2013

Con ricorso proposto dinanzi alla C.T.P. un professionista geometra, che svolge principalmente l'attività di lavoratore dipendente, aveva impugnato l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate, in applicazione dei parametri di cui al D.P.C.M. 29 gennaio 1996, come modificato dal D.P.C.M. del 27 marzo 1997, aveva rideterminato il reddito dichiarato per l'anno 1996 (da una perdita di euro 434,00 a

maggiori compensi per circa euro 12.860,00), con conseguenti maggiori imposte IRPEF, IVA, contributo al SSN e dell'allora contributo straordinario per l'Europa.

La C.T.P. accoglieva il ricorso.

La C.T.R., in parziale accoglimento dell'appello dell'amministrazione finanziaria, determinava un reddito per il professionista geometra di Euro 3.500,00; in particolare la C.T.R. riteneva innanzitutto legittimo il D.P.C.M. in questione, in quanto lo stesso non aveva natura intrinseca di regolamento e, quindi, non doveva essere munito del previsto parere del Consiglio di Stato; rilevava, inoltre, nel merito, che nel ricorso introduttivo il contribuente, dopo avere precisato di essere divenuto sin dal 1991 lavoratore dipendente, avere sostenuto di avere mantenuto la titolarità della partita IVA solo per la riscossione di crediti pregressi ed aveva dichiarato che nell'anno 1996 aveva sostenuto spese per euro 795,00 a fronte di riscossioni per compensi di euro 834,00; ciò posto, non sembrava ai giudici del merito di secondo grado "ragionevolmente plausibile", anche perché il contribuente non aveva dato, al riguardo, giustificazioni.

Per i giudici della C.T.R. mantenere la partita IVA ed adempiere all'onere della dichiarazione dei redditi solo per riscuotere i crediti pregressi e per conseguire una perdita rappresentava una situazione piuttosto "anomala"; la C.T.R. concludeva che, tuttavia, essendo il contribuente lavoratore dipendente, l'attività di lavoro autonomo era comunque marginale e secondaria, di conseguenza poteva equamente attribuirsi, allo stesso, un reddito da lavoro autonomo di euro 3.500,00.

Il geometra/dipendente avverso la sentenza proponeva ricorso per Cassazione.

Il professionista nel ricorso in Cassazione deduce "violazione e falsa applicazione della L. n. 549 del 1995 n. 3, comma 186, adottata nel rispetto della L. 23 agosto 1988, n. 400, art. 17", nonché omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia; in particolare sostiene che il D.P.C.M. sui parametri era atto di normazione secondaria e, come tale, doveva essere adottato nel rispetto della procedura di cui al citato art. 17, e quindi essere preceduto dal parere del Consiglio di Stato.

Con il secondo motivo il contribuente, sosteneva la violazione e falsa applicazione della Legge n. 549 del 1995, art. 3, commi 179 – 189; con riferimento ai parametri il

legislatore ha preconstituito una presunzione *iuris tantum* di maggior reddito, ponendo a carico del contribuente l'onere di provare che, nel caso concreto, il risultato doveva essere diverso da quello ottenuto con l'utilizzo dei parametri stessi; nella fattispecie in esame il contribuente aveva allegato e comprovato una molteplicità di elementi tali da giustificare, nella concreta situazione personale, lo scostamento dai parametri e la loro non applicazione.

Tabella n. 1 – Elementi che secondo il contribuente non consentono l'applicazione dei parametri/studi di settore



Con il terzo motivo il contribuente rileva che la C.T.R., pur avendo affermato che l'attività di lavoro autonomo svolta da esso contribuente era marginale e secondaria in quanto lo stesso era lavoratore dipendente, gli aveva attribuito "equamente" un reddito da lavoro autonomo, applicando, per la determinazione del detto reddito da lavoro autonomo, i coefficienti presuntivi di cui ai parametri, coefficienti elaborati con riferimento all'attività di un lavoratore medio, in via principale ed esclusiva; sosteneva, inoltre, che in tema di IVA non era consentito far ricorso a criteri di equità.

L'analisi della Cassazione

Per la Corte di Cassazione, con riferimento alla sentenza oggetto del presente commento, i motivi da esaminarsi congiuntamente in quanto tra loro collegati, sono infondati.

Per consolidata e condivisa giurisprudenza della Cassazione, osservano i giudici di legittimità, "in tema di accertamento tributario, il D.P.C.M. 29 gennaio 1996 (sulla "Elaborazione dei parametri per la determinazione di ricavi, compensi e volume d'affari sulla base delle caratteristiche e delle condizioni di esercizio sull'attività svolta", determinati ai sensi della L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 181) non viola la L. 23 agosto 1988, n. 400, art. 17, per essere stato emanato senza il parere preventivo del Consiglio di Stato, in quanto non è un atto di natura regolamentare, nè attuativo di legge, ai sensi del comma 1, nè delegificante, ai sensi del comma 2, non essendo espressione di una potestà normativa, secondaria rispetto a quella legislativa, attribuita all'amministrazione, e non disciplina in astratto tipi di rapporti giuridici mediante una regolazione attuativa o integrativa della legge, ma è solo un provvedimento amministrativo a carattere generale, in quanto espressione di una semplice potestà amministrativa, essendo rivolto alla cura concreta di interessi pubblici, con effetti diretti nei confronti di una pluralità di destinatari non necessariamente determinati nel provvedimento, ma determinabili"¹.

Secondo un consolidato orientamento della Cassazione è nel contraddittorio che il contribuente ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente.

¹ Cfr. sentenza Cassazione n. 16055/2010; n.17086/2012 e n. 27656/2008.

L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "standards", dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito"².

La C.T.R. ha fatto corretto uso di tali principi valutando proprio la specifica e concreta condizione del contribuente e le ragioni dallo stesso addotte per giustificare lo scostamento; la stessa C.T.R. ha affermato, poi, proprio in esito a tale valutazione, che "l'attività di lavoro autonomo svolta dal contribuente è marginale e secondaria (perché lavoratore dipendente)" e che quindi allo stesso può essere attribuito "equamente" un reddito di lavoro autonomo di euro 3.500,00.

Tale "rideterminazione" del reddito, da non confondere con la c.d. "equità sostitutiva" (che è consentita nei soli casi previsti dalla legge ed attribuisce al giudice il potere di prescindere nella fattispecie dal diritto positivo), è pienamente legittima (anche in materia di IVA, non essendovi specifiche ragioni in contrario) ed anzi imposta al giudice tributario dalla natura del relativo giudizio, il quale, come è noto, non è annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento", ma tra quelli di "impugnazione- merito", in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio, ed impone quindi al giudice tributario di esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte .

² Cfr. sentenza Cassazione unite n.26635/2009.

Nel caso di specie, pertanto, la CTR, desumendo il cd. “doppio” lavoro da parte del contribuente che di fatto gli ha imposto una ridotta e marginale autonoma attività professionale, correttamente non ha annullato in toto l'accertamento fondato sui parametri (che presupponevano ovviamente lo svolgimento, dal punto di vista quantitativo, di un'ordinaria attività professionale), ma, in applicazione dei su riportati principi, ha rideterminato equamente il reddito, tenendo presente lo svolgimento ridotto dell'attività professionale.

La Corte di Cassazione ritiene, pertanto, che il ricorso vada rigettato con condanna per il ricorrente al pagamento dei compensi di lite relativi al presente giudizio di legittimità, che si liquidano in complessivi euro 2.500,00, oltre spese prenotate a debito.

La sentenza n. 25893 del 20 novembre 2013

La CTR accogliendo l'appello dell'Agenzia delle Entrate, ha confermato la legittimità dell'avviso di accertamento per l'anno 1996, con il quale erano stati accertati a carico del contribuente maggiori ricavi derivanti dall'attività di architetto, con conseguente maggiore IRPEF e volume d'affari IVA, secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato, ai sensi dell'art. 3, cc. 181 e 183, legge 549/1995, mediante l'applicazione dei parametri approvati con il D.P.C.M. 29 gennaio 1996, ed all'esito del contraddittorio, instaurato con il contribuente.

I giudici del merito hanno rilevato che lo scostamento tra reddito dichiarato e maggiori compensi accertati con i parametri era di proporzioni importanti e, pertanto, non hanno accolto le ragioni presentate dal contribuente a giustificazione dell'impossibilità che la sua attività di architetto fosse produttiva di un reddito superiore a quello dichiarato, atteso che lo scarso impegno pomeridiano della sua attività di insegnante nell'arco dell'intero anno scolastico e quello, davvero irrisorio, connesso alla sua attività di consigliere comunale non costituivano elementi ostativi ad un più ampio esercizio dell'attività di architetto, cui egli poteva aver dedicato una congrua parte del tempo, con effetti proficui sul piano reddituale, considerata anche la rilevante entità della struttura professionale.

Con riferimento alla sentenza oggetto del presente commento, i giudici di legittimità ricordano, secondo un orientamento giurisprudenziale consolidato, che "la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema unitario che non si colloca all'interno della procedura di accertamento di cui all'art. 39, del DPR 600/73, ma la affianca, essendo indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui regolarità, per i contribuenti in contabilità semplificata, non impedisce l'applicabilità dello standard, né costituisce una valida prova contraria, laddove, per i contribuenti in contabilità ordinaria, l'irregolarità della stessa costituisce esclusivamente condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata". Tale procedura di accertamento "costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sé considerati, meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio - contraddittorio che risulta attivato e svolto nel caso in esame, da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente".

L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte.

Per i giudici di legittimità il ricorso del professionista-dipendente va rigettato, e va confermata la sentenza della CTR, con condanna , altresì, al pagamento delle spese di giudizio.

I contrastanti orientamenti della Cassazione sul professionista che svolge anche attività di lavoratore dipendente	
Sentenza 14 luglio 2010, n. 16529	I giudici di legittimità hanno affermato che è assolutamente carente la motivazione della Commissione di merito che non aveva preso in considerazione le argomentazioni addotte da un architetto che aveva dichiarato di esercitare in via prevalente un'attività di lavoro dipendente come insegnante, dalla quale ritraeva un reddito più alto di quello derivante dall'attività professionale
Sentenza 21 settembre 2010, n. 19957	La Cassazione ha affermato, in riferimento al caso di un ingegnere che esercitava in via principale l'attività di lavoro dipendente come insegnante che “rettamente la Commissione ha osservato che il tempo dedicato dal contribuente al lavoro autonomo non incide direttamente sulla determinazione dei ricavi, né il contemporaneo esercizio di due attività può costituire da solo motivo sufficiente per disattendere la conclusioni dell'Amministrazione finanziaria. Ciò che rileva, infatti, è la prova, a carico del contribuente in forza dell'inversione di legge del relativo onere, che il tempo impiegato nello svolgimento dell'attività di lavoro dipendente incida sulla redditività dell'attività autonoma, non in astratto come intende il ricorrente, ma in concreto, con esposizioni di orari, tempi di esecuzione di ogni singola prestazione, impegno temporale complessivo dell'occupazione alternativa, impegni professionali rifiutati od impossibili per carenza di tempo

	<p>disponibile. In sostanza, la prova di una concreta diminuzione di capacità reddituale della libera professione in forza della duplice attività non è a carico dell'Amministrazione finanziaria, ma del contribuente, il quale può adempiere all'onere anche con presunzioni, allegando tuttavia i dati necessari a sostegno dell'assunto. Tale onere a giudizio della Commissione non è stato assolto dal contribuente, il quale ha perfino omesso di esporre il tempo in concreto dedicato all'attività autonoma”.</p>
Corte di Cassazione, con la sentenza n.10285 del 2 maggio 2013	<p>E' illegittima l'applicazione automatica dei parametri nell'accertamento della maggiore iva, irap e irpef a carico di un professionista, nel caso in cui il reddito e il volume di affari dello stesso sono stati rideterminati senza aver tenuto conto del fatto che, oltre all'attività di libero professionista, erano presenti redditi di lavoro dipendente</p>

4 marzo 2014
Federico Gavioli