Tributario

Studi di settore

Studi di settore: niente contraddittorio per la rettifica analitico-induttiva

di Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Nell'ordinanza n. 31814 del 2019 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione esamina la questione se il contraddittorio preventivo costituisca un obbligo per l'Amministrazione finanziaria solo nel caso in cui la rettifica presuntiva sia basata esclusivamente sugli studi di settore oppure se tale passaggio istruttorio debba essere attuato anche tutte le volte in cui le risultanze statistiche costituiscano soltanto uno degli elementi probatori a sostegno dell'accertamento analitico-induttivo.

Orientamenti giurisprudenziali	
Conformi:	Cass. Civ., sez. trib., 6 giugno 2019, n. 15344; Cass. Civ., sez. unite civ., 18 dicembre 2009, n. 26635, in CED Cass. Civ., Rv. 610694
Difformi:	non si rinvengono precedenti

Preliminarmente il Collegio ricorda che l'**art. 10, l. 8 maggio 1998, n. 146**, nel testo applicabile ratione temporis, prevede che "gli accertamenti basati sugli studi di settore [...] sono effettuati [...] qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi. [...] Nelle ipotesi di cui al comma 1 l'ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire [...]".

Dalla lettera di tale disposizione la Suprema Corte desume il corollario logico-giuridico secondo cui "solo nel caso in cui l'accertamento sia **basato** sullo studio di settore l'instaurazione del contraddittorio preventivo con il contribuente è un obbligo dell'Amministrazione finanziaria": la disciplina de qua introdurrebbe quindi una eccezione, "non essendo previsto, in generale, che l'invio dell'avviso di accertamento tributario debba essere preceduto dall'instaurazione del contraddittorio con il contribuente".

L'accertamento può dirsi "basato" sugli studi di settore soltanto quando esso trovi il suo **fondamento prevalente** nelle risultanze standardizzate, pur potendo trovare **altre giustificazioni**, quali eventuali irregolarità contabili o l'antieconomicità della gestione imprenditoriale.

Da tale situazione il Giudice di legittimità distingue quella in cui dagli studi di settore siano emerse incongruenze nella contabilità che abbiano convinto l'ufficio procedente ad approfondire l'istruttoria al fine di individuare ulteriori e prevalenti indici di un occultamento di capacità contributiva (cfr. **Cass. Civ., sez. trib., 6 giugno 2019, n. 15344**). Tale soluzione esegetica si pone in linea di continuità con il principio di diritto enunciato nel 2009 dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, secondo cui 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, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, 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 **(Cass. Civ., sez. unite civ., 18 dicembre 2009, n. 26635**, in CED Cass. Civ., Rv. 610694).

Nel caso di specie, appare verosimile che gli studi di settore siano stati utilizzati dall'Erario prima come "**fattore di innesco**" dell'istruttoria, poi come strumento per la ricostruzione presuntiva della **misura** dei ricavi occultati.

Infatti la rettifica si fonda sull'antieconomicità della gestione d'impresa, resa evidente dall'esiguità degli utili conseguiti nel periodo di imposta accertato e in quelli contigui, nonché dalla misura abnorme delle rimanenze finali e dalla scelta di continuare ad assumere dipendenti nonostante i modesti risultati gestionali. Tali elementi sono stati considerati prevalenti rispetto alle giustificazioni addotte dal contribuente in sede contenziosa (la necessità di assumere un atteggiamento aggressivo da parte di una impresa di recente avvio in un'area caratterizzata da una forte competizione commerciale, la decisione di assumere come dipendenti parenti acquisiti per assicurare loro una fonte di reddito, l'allineamento delle percentuali di ricarico rispetto alle medie di mercato).

Riferimenti normativi

Cassazione civile, Sez. trib., ordinanza 5 dicembre 2019, n. 31814

Copyright Wolters Kluwer Italia © Riproduzione riservata