

Gli effetti della pronuncia delle sezioni unite della Cassazione in tema di accertamento

Studi di settore, fine di un'epoca

Addio alla logica da minimum tax, nuove chance di difesa fiscale

Gli effetti della sentenza sugli uffici...

Nella selezione delle posizioni dei contribuenti da invitare al contraddittorio	Occorrerà individuare ulteriori elementi ed indizi di evasione in grado di «rafforzare» la presunzione semplice rappresentata dallo scostamento dallo studio di settore
Nella gestione del contraddittorio preventivo con il contribuente	Occorrerà valutare attentamente le osservazioni e gli elementi forniti dal contribuente in detta fase, al fine di pervenire alla definizione dell'accertamento, ovvero nel rilevare l'insussistenza delle condizioni di procedibilità dello stesso
Nella motivazione dell'atto di accertamento da studi di settore	Occorrerà esporre analiticamente le ragioni per le quali i rilievi forniti dal contribuente nel contraddittorio sono stati disattesi dall'ufficio

... e sui contribuenti

Nella predisposizione della dichiarazione dei redditi	Se il contribuente non si riconoscerà nel risultato di congruità evidenziato dallo studio di settore non dovrà adeguarsi
Nella fase del contraddittorio preventivo con l'ufficio	In questa fase potrà dimostrare e giustificare le cause dello scostamento far i ricavi dichiarati e quelli stimati dal software Gerico
A fronte della ricezione di un atto di accertamento da studi di settore	Esaminando il comportamento tenuto dall'ufficio alla luce della sentenza delle Sezioni unite potrà decidere o meno per il contenzioso
Nella fase del contenzioso tributario contro accertamenti da studi di settore	Qualora l'atto introduttivo del giudizio sia già stato depositato si potranno integrare i motivi del giudizio o procedere al deposito della sentenza o di documenti aggiuntivi

Pagine a cura
DI ANDREA BONGI

Gli studi di settore non faranno più paura. La sentenza delle Sezioni unite della Corte di cassazione (26635) ne ha infatti stemperato il contenuto chiarendo, in via definitiva, che gli stessi non sono una riedizione della famigerata minimum tax, ma solo un mero indizio di evasione. Per imprese e professionisti si apre dunque una nuova fase nella quale l'ansia da Gerico dovrà lasciare il posto a valutazioni più ponderate in ordine alla gestione fiscale complessiva della propria posizione. L'eventuale scostamento dalle stime del software potrà anche essere tollerato purché lo stes-

so non sia il sintomo di una situazione ben più complessa e preoccupante. Le sezioni unite spostano anche il momento centrale della procedura di accertamento che utilizza gli studi di settore che passa dalla dichiarazione dei redditi al contraddittorio preventivo con l'ufficio, vero e proprio momento centrale dell'accertamento tributario. Gli effetti di questa importantissima pronuncia non tarderanno dunque a farsi sentire e coinvolgeranno direttamente sia gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria che gli stessi contribuenti.

Gli effetti della sentenza per gli uffici. Il monito lanciato dalle sezioni unite cambierà radicalmente il modus operandi degli uffici periferici dell'agenzia delle entrate. I

criteri e le raccomandazioni indicate nella circolare n. 13/e del 9 aprile scorso dovranno essere seguite pedissequamente dai funzionari preposti alle attività di selezione e verifica dei contribuenti soggetti agli studi di settore.

Il semplice scostamento tra i ricavi o i compensi dichiarati e quelli misurati dallo studio di settore non potrà far scattare automaticamente nessun tipo di accertamento. Occorrerà esaminare in maniera approfondita la posizione del contribuente per verificare innanzitutto la pertinenza dello studio di settore a misurare le condizioni di normalità economica nella quale il contribuente stesso opera. Per il successo di questo tipo di attività risulterà fondamentale seguire

attentamente le linee guida impartite agli uffici periferici dalla direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle entrate il 4 giugno scorso.

In questi documenti l'amministrazione finanziaria, quasi anticipando il giudizio delle sezioni unite della Cassazione, raccomandava infatti agli uffici periferici la necessità di affiancare alle risultanze dello studio di settore altri elementi ed indizi di evasione in grado di avvalorarne la valenza probatoria. Questi ulteriori elementi vanno individuati durante la fase della selezione delle posizioni dei soggetti non congrui alle risultanze di Gerico al fine di stabilire per quali di essi può essere meritevole procedere con l'invio dell'invito al contraddittorio. Invito che dovrà interessare solo quei contribuenti che oltre alla non congruità evidenziano anche altri indizi di evasione quali sanzioni per infrazioni di carattere strumentale (es. mancata emissione di scontrini fiscali) rilievi in ordine alla corretta compilazione del modello dati valevole per gli studi di settore, verificate ad esempio in occasione dei c.d. accessi brevi, oppure situazioni di pericolosità fiscale quali la presenza di perdite ripetute nel tempo o anomali crediti iva riportati da un esercizio all'altro e simili. Ulteriore indizio che potrà far scattare l'invito al contraddittorio potrà essere anche l'elevato tenore di vita manifestato dal contribuente che a fronte di ricavi o compensi non congrui alle risultanze di Gerico ha effettuato acquisti per auto di lusso o spese per incrementi patrimoniali di una certa consistenza. Si tratta del c.d. "studiometro" ossia dell'uso combinato degli scostamenti da studi di settore con alcuni significativi indici di ricchezza tipici del reddito-metro.

Per gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria per i quali quello sopra descritto è già diventato il modo operanti in materia di accertamenti da studi di settore la sentenza delle sezioni unite della Cassazione inciderà in modo più lieve. Per gli uffici nei quali invece lo scostamento dallo studio continua a essere l'elemento cardine sul quale fondare l'invito al contraddittorio prima e l'avviso di accertamento poi, l'impatto della citata pronuncia sarà invece dirompente.

Gli effetti della sentenza per i contribuenti. Per i contribuenti gli effetti della sentenza delle sezioni unite saranno altrettanto importanti. Naturalmente molto dipenderà dalla presenza o meno di accertamenti da studi di settore a carico del contribuente e, nel caso affermativo, in quale fase l'eventuale accertamento si trova (invito al contraddittorio; presentazione del ricorso e attesa del giudizio etc.).

In primo luogo, indipendentemente dalla presenza o meno di accertamenti a suo carico, il contribuente dovrà modificare il suo approccio nei confronti dello studio di settore già nella fase di compilazione del modello dati e verifica dei risultati. Nessun dramma quando in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi ci si accorge che non si è raggiunta la soglia di congruità per ricavi o compensi dichiarati. Un singolo periodo d'imposta non congruo non potrà mai più giustificare da solo un accertamento tributario. Il contribuente dovrà necessariamente essere invitato al contraddittorio preventivo con l'ufficio e in quella sede potrà fornire tutte le argomentazioni a sostegno del proprio comportamento fiscale. Potrà innanzitutto dimostrare l'incapacità dello studio di settore nel rappresentare le particolari condizioni operative di svolgimento della propria attività d'impresa o di lavoro autonomo. Se invece lo studio di settore è in grado di cogliere le suddette condizioni operative, il contribuente, sempre nel corso del contraddittorio, potrebbe fornire all'ufficio, anche attraverso presunzioni semplici, le cause che giustificano lo scostamento stesso.

La pronuncia delle sezioni unite del 18 dicembre scorso avrà effetti non soltanto sui comportamenti futuri dei contribuenti ma anche sul recente passato. Si pensi per esempio alle nuove prospettive per i contraddittori da studi di settore attualmente in essere o da intraprendere a breve. Se nell'invito, o durante gli incontri con i funzionari dell'ufficio, il contribuente acquisisce la certezza che lo scostamento rispetto alle risultanze di Gerico costituisce l'unico elemento a disposizioni del fisco, il suo comportamento potrà limitarsi alla mera resistenza passiva nella consapevolezza che le armi a disposizione dell'ufficio sono per così dire

spuntate. Se invece durante detta fase endoprocedimentale sono emersi ulteriori elementi in grado di qualificare la pretesa tributaria rappresentata dallo scostamento fra i ricavi stimati e quelli dichiarati, allora il contribuente dovrà giocare tutte le sue carte per dimostrare la inidoneità di tali ulteriori elementi a suffragare la pretesa del fisco.

Da non sottovalutare a priori nemmeno la possibilità di non presentarsi all'invito al contraddittorio inoltrato dall'ufficio. Si tratta di una decisione da ponderare con estrema attenzione ma occorre precisare che le Sezioni unite della Cassazione hanno chiarito che la mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio non limita in alcun modo le eccezioni difensive che il contribuente stesso potrà sollevare in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento. Va da sé comunque che non presentarsi al contraddittorio con l'ufficio potrebbe predisporre, non certo favorevolmente, il giudice tributario chiamato ad esprimersi sull'eventuale successivo contenzioso.

Ma la pronuncia delle sezioni unite avrà effetti anche sui contenziosi già in essere e su quelli in itinere.

Se al contribuente è stato infatti notificato un avviso di accertamento da studi di settore per il quale i termini per il ricorso sono ancora aperti, l'attenta lettura della sentenza delle sezioni unite della Cassazione potrebbe fornire più di uno spunto difensivo. Esaminando il comportamento tenuto dall'ufficio il contribuente potrebbe infatti convincersi che questo non è stato in linea con i precetti stabiliti dalla Cassazione e pertanto decidere di adire le vie contenziose fondando il ricorso stesso proprio sulla base di detta situazione.

Per i contribuenti che hanno invece già scelto la via del giudizio tributario la pronuncia delle sezioni unite può egualmente fornire più di uno spunto difensivo che potrebbe essere sempre inserito nel fascicolo del giudizio a patto che non sia già tenuta l'udienza per la discussione della causa.

In tali situazioni infatti sarà sempre possibile integrare i motivi del ricorso oppure produrre documenti o memorie aggiuntive entro i termini di cui all'articolo 32 del dlgs n. 546/1992.