

Analisi delle ultime sentenze della Suprema Corte di Cassazione sul metodo statistico

# Gli studi di settore non bastano

## In giudizio si può dimostrare la non congruità dei redditi

DI MARGHERITA ROMUALDO  
- COORDINATORE UNAGRACO  
CAMPANIA E BASILICATA

La Suprema corte è intervenuta di recente, con le sentenze n. 26635, 26636, 26637, 26638, depositate il 18/12/2009, a definire la valenza probatoria degli studi di settore.

Gli Studi di settore furono introdotti con il dl 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modif. con legge 29 ottobre 1993, n. 427, ma sono stati applicati concretamente soltanto a partire dal periodo d'imposta 1998.

Dall'evoluzione della giurisprudenza e prassi è possibile rilevare come la posizione dell'Agenzia delle entrate si sia modificata in modo sostanziale nel corso degli anni.

Per la mutata situazione che si è creata in relazione alla valenza degli studi di settore, è stato necessario il ricorso ad ulteriori elementi per supportare l'attività accertativa basata sugli stessi.

La cm 9/4/09 n. 13/E (con-

tenente gli indirizzi operativi per gli uffici per il contrasto all'evasione per il periodo 2009) afferma che, nel caso di contribuenti non congrui, le attività di controllo andranno incentrate sin dalla fase di selezione, oltre che sul livello di scostamento evidenziato dall'applicazione degli studi di settore, anche sull'analisi della complessiva situazione del contribuente, acquisendo, sia dalla base dati dell'anagrafe tributaria, sia da ricerche locali, ulteriori elementi che consentano di rafforzare la presunzione di non congruità, quali: gli indicatori di capacità di spesa e di capacità contributiva riferibili alla/e persona/e fisiche direttamente collegate alla posizione Iva non congrua; ed elementi riferiti direttamente a quest'ultima.

Dunque viene indirettamente confermata la «non autosufficienza» degli studi, che necessitano di ulteriori elementi probatori che, secondo l'Agenzia delle entrate, non necessariamente devono riguardare l'attività imprenditoriale



Margherita Romualdo

o professionale esercitata dal contribuente, essendo possibile ricorrere a indicatori di capacità contributiva direttamente conducibili alla persona fisica: da qui emerge l'indicazione agli uffici di supportare le risultanze degli studi anche attraverso altri elementi, quali

il redditometro.

Infatti nell'ultimo periodo un notevole numero di contribuenti, non congrui sulla base delle risultanze di Gerico, si sono visti raggiungere da questionari contenenti sia domande direttamente afferenti l'attività, per dimostrare eventuali situazioni di diseconomicità, sia domande «canoniche» finalizzate all'applicazione del redditometro.

È chiaro l'intento del fisco che, con questi dati, intenderebbe integrare la forza probatoria dei risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore, così da attribuirvi le caratteristiche di gravità, precisione e concordanza necessarie ai fini dell'emissione degli avvisi di accertamento.

Ma tale possibilità viene esclusa dalla Suprema Corte, la quale, con le Sentenze citate, richiamando concetti quali «concrete modalità di svolgimento dell'attività» e «concreta realtà reddituale», esclude a priori che informazioni e dati non specificamente riferibili all'attività d'impresa possano

essere utilizzati a supporto dell'accertamento standardizzato in questione.

Dunque il valore probatorio del binomio Studi di settore - redditometro, recentemente enfatizzato dall'Agenzia delle entrate quale strumento per il superamento del limite intrinseco delle risultanze derivanti dall'applicazione di Gerico, è stato ridotto sensibilmente dalle conclusioni sancite dalle sentenze della Cassazione sopra citate: il Fisco deve supportare la non congruità derivante dall'applicazione degli studi di settore con ulteriori prove riferite specificamente all'attività «monitorata», non essendo sufficienti, allo scopo, elementi solo genericamente riferiti al contribuente.

Queste sentenze della Corte di cassazione sanciscono inequivocabilmente quale sia la valenza probatoria di studi di settore e parametri.

Gli studi di settore, così come i Parametri, rientrano in una procedura standardizzata di accertamento, che costituisce un sistema di presunzioni semplici.

Presunzioni che acquistano i caratteri della gravità, della precisione e della concordanza non di per sé, ma solo in base all'esito del contraddittorio, che va attivato obbligatoriamente, a pena di nullità dell'accertamento, con il contribuente.

L'esito del contraddittorio rappresenta il termine di un processo attraverso cui parametri e studi di settore vengono adeguati alla concreta realtà economica del contribuente, dunque deve far parte della motivazione dell'accertamento.

Nella motivazione vanno esposte anche le ragioni per cui le argomentazioni adottate dal contribuente a giustificazione dello scostamento dai parametri o dagli studi siano state eventualmente disattese.

Nel giudizio di impugnazione dell'atto di accertamento scaturito dal procedimento, il contribuente ha la più ampia facoltà di prova, anche tramite presunzioni semplici.

Il giudice, inoltre, può valutare liberamente tanto l'applicabilità dei parametri o degli studi al caso concreto (che va dimostrata dall'amministrazione finanziaria) quanto la controprova offerta sul punto dal contribuente stesso.

L'importanza del principio espresso dalle succitate sentenze è assai rilevante in quanto esse esprimono una direttiva giurisprudenziale assolutamente definita, superabile di fatto solo con successive modifiche legislative che dovessero innovare l'impianto normativo degli studi e, più in generale, dei metodi standardizzati di accertamento.

### IL PUNTO

## L'Irap nelle società di capitali

La base imponibile da determinare ai fini Irap per le società di capitali ha subito sostanziali modifiche in seguito all'approvazione della Finanziaria 2008; dall'anno scorso infatti viene applicato il principio di derivazione dai dati del conto economico civilistico, computando la differenza tra ricavi e costi di Produzione, così come elencati nell'art. 2425 C.C., alle lettere A) e B), con esclusione delle voci qui di seguito riportate:

- B)9) - Costi per il personale
- B)10)c) - Altre svalutazioni delle immobilizzazioni
- B)10)d) - Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide
- B)12) - Accantonamenti per rischi
- B)13) - Altri accantonamenti

Da questa suddivisione principale dobbiamo poi fare le seguenti eccezioni per alcune voci del conto economico:

- lettera A)5) - Sono tassabili i contributi erogati per legge a copertura di costi deducibili
- lettera B)7) - Sono indeducibili le indennità di trasferta, i costi per prestazioni di co.co.co., i compensi per prestazioni occasionali, i compensi per lavoro assimilato a quello dipendente e gli utili spettanti agli associati in partecipazione
- lettera B)8) - Sono indeducibili gli interessi compresi nei canoni leasing
- lettera B)9) - Sono deducibili le spese sostenute per gli apprendisti
- lettera B)10) - Gli ammortamenti dell'avviamento e dei marchi d'impresa sono deducibili nei limiti di 1/18 del costo di acquisto mentre l'ammortamento della rivalutazione dei beni immobili

resta indeducibile fino al 2013 lettera B)14) - Sono indeducibili le perdite su crediti e l'Ici

lettera E)20) - Si considerano tassabili e deducibili le plusvalenze e minusvalenze da cessioni di immobili non strumentali all'esercizio dell'attività caratteristica (ad esempio di immobili civili), e tutte quelle relative a cessione di beni strumentali che hanno concorso nei periodi precedenti alla formazione della base imponibile;

Una precisazione particolare deve essere fatta poi in relazione agli ammortamenti degli immobili strumentali. Il principio di derivazione dai dati di bilancio, di cui all'art. 1 comma 5 della legge n. 244/2007, permette infatti di dedurre in linea generale le quote di ammortamento dei beni strumentali utilizzati nell'esercizio dell'attività; allo stesso modo vengono considerati deducibili i canoni di leasing relativi agli stessi beni, con esclusione della relativa quota di interessi passivi compresa nei canoni. Nel caso degli immobili strumentali, con l'art. 36 comma 7 del dl 223/2006 è stata operata un'esclusione della deducibilità delle quote relative ai terreni sottostanti gli immobili cosiddetti cielo-terra; tali quote sono determinate dal maggior valore tra l'importo dei terreni eventualmente iscritto in bilancio e l'aliquota forfettaria del 20%, aumentata

al 30% per gli immobili a destinazione industriale.

La cm n. 36/E del 16/7/09 dell'Agenzia delle entrate ha chiarito gli eventuali dubbi relativi alla deducibilità integrale dei costi, sulla base di un'interpretazione assoluta del principio di derivazione dal bilancio, dichiarando indeducibile il valore delle aree sottostanti o di pertinenza dei fabbricati strumentali anche ai fini Irap.

La cm n. 39 del 22/7/09 conferma la prevalenza del calcolo in base al principio di inerenza civilistica, senza quindi l'applicazione delle aliquote forfetarie considerate per il calcolo della base imponibile Ires.

Senza ulteriori chiarimenti da parte dell'amministrazione finanziaria, le società di capitali dovrebbero quindi utilizzare il valore dei terreni iscritto in bilancio, derivante da perizia di stima o dal costo di acquisto storico, anche se inferiore alle aliquote forfetarie susposte.

La deduzione dei canoni di locazione finanziaria relativi agli immobili strumentali, nei quali è compreso il valore dei terreni sottostanti, avverrà scorporando, oltre alla quota di interessi comunque indeducibile, la quota del 20 o 30% di cui sopra.

Per quelli del mestiere la compilazione del quadro Irap con il conseguente calcolo dell'imposta rimane comunque uno slalom tra le norme con alcuni dubbi non ancora risolti.

**Davide Giorgio**  
Basanisi - coordinatore  
Unagraco  
Lombardia

© Riproduzione riservata



Pagina a cura  
DELL'UNIONE NAZIONALE  
COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI

Via delle Cave di Pietralata n. 14 - 00157 ROMA  
Tel. 06.81175102 - Fax 06.96708925  
e-mail info@unagraco.org