

**Seminario di aggiornamento professionale  
per i Magistrati  
delle Commissioni tributarie della Regione Umbria  
e delle Commissioni provinciali di Arezzo e Rieti**

**Le presunzioni nell'accertamento tributario:  
studi di settore e antieconomicità delle scelte imprenditoriali**

**Perugia, 18/1/2013**

**Antonio Iorio**

# INDICE

## **Le presunzioni nell'accertamento tributario: studi di settore e antieconomicità delle scelte imprenditoriali**

1. Generalità sulle presunzioni tributarie
  
2. I requisiti di gravità, precisione e concordanza
  
3. Le principali presunzioni legali
  
4. Le presunzioni di "fonte giurisprudenziale"
  - 4.1. La presunzione di distribuzione degli utili ai soci di società a ristretta base azionaria.
  - 4.2. Utilizzo del valore, determinato ai fini del Registro, per le IIDD
  - 4.3. La prova della buona fede dell'acquirente per la detrazione IVA
  
5. Presunzioni e accertamenti negli studi di settore
  - 5.1. Le novità negli accertamenti da studi di settore
  
6. L'accertamento a seguito della condotta antieconomica
  - 6.1. Le direttive dell'amministrazione
  - 6.2. La giurisprudenza sull'antieconomicità.
  
7. Conclusioni

## 1. Generalità sulle presunzioni tributarie

Le presunzioni semplici sono quelle che, di norma, di per sé, sole non possono essere utilizzate dall'Amministrazione finanziaria per rettificare il reddito imponibile di un contribuente ma necessitano di essere corroborate da ulteriori elementi indiziari della presunta evasione.

In base all'articolo 2729 del codice civile, le presunzioni semplici sono «lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti».

In sostanza, per le presunzioni semplici, e con riferimento al diritto tributario, i fatti sui quali esse si fondano devono essere provati in giudizio e il relativo onere grava sull'amministrazione finanziaria, la quale ha, quindi, l'onere di dimostrare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva abbiano i caratteri di gravità, precisione e concordanza.

L'Ufficio è quindi tenuto a dimostrare la sussistenza di ulteriori elementi che possano servire a conferire il carattere della gravità, precisione e concordanza alla presunzione di maggior imponibile.

Le presunzioni c.d. legali sono invece quelle il cui valore probatorio è riconosciuto dalla legge e che da sole sono sufficienti a legittimare la rettifica del reddito imponibile addossando l'onere della prova contraria a carico del contribuente.

Queste, come noto, a loro volta, possono essere "assolute" per le quali non è ammessa prova contraria, o "relative" per le quali è consentito al contribuente accertato di dimostrare l'insussistenza della pretesa impositiva.

Nell'ambito delle **presunzioni legali assolute** rientrano, ad esempio, alcune delle disposizioni dettate in materia di residenza fiscale.

Ci si riferisce all'art. 2, comma 2, TUIR che per le persone fisiche sancisce che *"ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile"* e all'art. 73, comma 3, TUIR che per le persone giuridiche prevede che *"ai fini delle imposte sui redditi si*

*considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello stato".*

Si tratta di ipotesi nelle quali il contribuente non può in alcun modo dimostrare il contrario<sup>1</sup>.

La peculiarità e la forza di alcune presunzioni legali nel processo tributario emerge chiaramente dal fatto che esse, pur non essendo volte al convincimento del giudice come quelle semplici, possono essere poste a base della decisione se il contribuente non fornisce una controprova talvolta specificamente indicata dallo stesso legislatore<sup>2</sup>.

In concreto, la differenza tra presunzioni semplici e presunzioni legali (relative) rileva in termini di ripartizione dell'onere della prova: nel primo caso l'amministrazione finanziaria dovrà dimostrare che la presunzione soddisfi i requisiti della gravità, precisione e concordanza e, quindi, la sussistenza di fatti costitutivi della pretesa impositiva; nel secondo caso le presunzioni assurgono a fatti costitutivi della pretesa tributaria senza ulteriori oneri per l'amministrazione finanziaria che potrà fondare l'avviso di accertamento sulla base delle sole presunzioni con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente al quale spetterà la dimostrazione della inefficacia della ricostruzione reddituale presuntiva sulla base di fatti modificativi o estintivi.

In altri termini ciò sta a significare che i fatti posti a base dell'avviso di accertamento possono essere valutati in maniera differente in sede processuale: nel caso di presunzioni semplici il giudice può valutare gli elementi presuntivi secondo il suo libero apprezzamento ai sensi dell'art. 116 c.p.c., salvo che la legge disponga altrimenti, nei limiti di ammissibilità specificamente previsti dal citato art. 2729 c.c.<sup>3</sup>; nelle ipotesi di presunzioni legali invece al giudice non è consentito di modificare il valore probatorio attribuito dalla legge ai fatti

---

<sup>1</sup> Si segnalano due recenti ordinanze della Corte di Cassazione ove correttamente la presunzione assoluta è stata superata attraverso una diversa valutazione, ad opera dei giudici tributari, dei fatti individuati dall'Ufficio come fatti costitutivi della presunzione legale (nella specie l'affidamento dei figli è stato ritenuto non idoneo ad individuare il domicilio in Italia non richiedendosi per l'esercizio della potestà genitoriale una presenza costante sul territorio italiano) (cfr. Cass. Sez. Trib. Ord. n. 23249 e n. 23250 del 17 novembre 2010 ).

<sup>2</sup> In tal senso si veda F. Amatucci, *Criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario*, in *Giustizia Tributaria* n. 2/2008, 214.

<sup>3</sup> La medesima efficacia probatoria è stata attribuita alle dichiarazioni di terzi: la giurisprudenza ha affermato che nel processo tributario hanno il valore di elementi indiziari che possono concorrere a formare il convincimento del giudice alla stregua di presunzioni semplici ex art. 2729 c.c.: devono, pertanto, essere confortate da altri elementi di prova caratterizzati dai requisiti di gravità, precisione e concordanza (cfr. Cass. Sent. n. 12447 del 19.05.2010).

costituenti la presunzione ma solo di valutare la prova contraria offerta dal contribuente in termini di idoneità a superare la prova legale.

Quando si è in presenza di presunzioni semplici, per le quali l'onere probatorio incombe sull'amministrazione finanziaria, quest'ultima deve portare in giudizio elementi presuntivi con un elevato grado di probabilità circa il fatto presunto<sup>4</sup>.

Va rilevato che le tre qualità richieste dalla norma (gravità, precisione e concordanza), come si dirà nel successivo paragrafo, risultano probabilmente eccessivamente ridondanti, potendosi affermare che si è in presenza di presunzioni semplici quando vi sono un insieme di elementi presuntivi - ma anche, eccezionalmente, uno soltanto - che portano a un elevato grado di probabilità del fatto (o effetto) presunto.

Occorre ulteriormente rilevare che nella normativa tributaria esistono due deroghe (almeno con riferimento all'imposizione diretta) ai principi stabiliti dal codice civile. In presenza di violazioni particolarmente gravi (articolo 39, comma 2, del Dpr 600/1973, per gli accertamenti induttivi, e articolo 41, comma 2, dello stesso Dpr, per l'ipotesi di omessa dichiarazione) viene consentito all'amministrazione di effettuare la rettifica anche sulla base di presunzioni semplici sprovviste dei caratteri di gravità, precisione e concordanza.

In questo caso alcuni autori parlano di presunzioni "semplicissime".

Va detto che si tratta però di eccezioni, le quali devono essere stabilite espressamente per legge, e, comunque, non intaccano minimamente il fatto che le presunzioni semplici richiedono, come regola, che il ragionamento presuntivo porti a un'elevata probabilità del fatto presunto

## **2. I requisiti di gravità, precisione e concordanza**

Negli anni, la giurisprudenza di legittimità ha precisato che:

"**gravi**" sono gli elementi presuntivi oggettivamente e intrinsecamente consistenti e, come tali, resistenti, alle possibili obiezioni;

"**precisi**" sono quelli dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa, altrettanto o più verosimile interpretazione;

---

<sup>4</sup> Cfr. tra le più recenti pronunce in tal senso: Corte di Cassazione, sent. nr. 3326, depositata l'11 febbraio 2011.

"concordanti" sono quelli non confliggenti tra loro e non smentiti da dati ugualmente certi<sup>5</sup>.

La giurisprudenza della Commissione tributaria centrale<sup>6</sup> ha altresì evidenziato che il requisito della "gravità" è individuabile nella probabilità che il fatto presunto sia vero, quello della "precisione" nella certezza del fatto noto e quello della "concordanza" nella coerenza tra gli elementi posti alla base della rettifica.

Relativamente alla probabilità di veridicità del fatto presunto, va inoltre evidenziato che la Corte di Cassazione ha ritenuto che l'esistenza del fatto ignoto non debba necessariamente rappresentare l'unica conseguenza possibile di quello noto, secondo un legame di necessità assoluta ed esclusiva, ma è sufficiente che dal fatto noto sia desumibile quello ignoto secondo un giudizio di probabilità, dovendosi cioè ravvisare una connessione logica tra la verifica del fatto già accertato e quella del fatto ancora ignoto, alla luce di regole di esperienza che convincano il giudice circa la verosimiglianza della verifica stessa dell'uno quale effetto dell'altro<sup>7</sup>.

Quanto poi al requisito della "concordanza", va rilevato che non devono necessariamente sussistere una pluralità di elementi presuntivi, in quanto anche un solo fatto, di particolare gravità, può legittimare la pretesa dell'Ufficio<sup>8</sup>.

Qualora, tuttavia, sussistano più presunzioni, deve necessariamente sussistere il requisito della concordanza, nel senso che le diverse presunzioni devono essere dirette alla medesima dimostrazione.

Volendo in qualche modo riassumere ed esemplificare, in modo coerente, quanto nel tempo enunciato dalla giurisprudenza, si ritiene di poter certamente evidenziare che, in presenza di una contabilità formalmente corretta:

- la gravità, precisione e concordanza richiedono di norma la presenza contemporanea di più elementi;
- ove dovesse ricorrere, invece, un elemento connotato da assoluta abnormalità ed irragionevolezza, esso stesso sarebbe sufficiente a privare la contabilità da ogni attendibilità.

---

<sup>5</sup> Cass., 5 settembre 1996, n. 8089; Cass., 7 aprile 1999, n. 3352

<sup>6</sup> Sentenza 5 luglio 1994, n. 2419

<sup>7</sup> Cass. 26 marzo 1997, n. 2700; Cass. 6 giugno 1997, n. 5082; Cass. 14 settembre 1999, n. 9782; Cass., 8 luglio 2002, n. 9884

<sup>8</sup> Cass., 21 ottobre 2003, n. 15723

E' evidente, quindi, che si tratta di requisiti che si possono tranquillamente definire obsoleti, i quali sono stati recepiti, nel nostro codice civile, dall'articolo 1353 del Code Napolèon (Codice Napoleonico, anno 1804).

I requisiti riflettono, più che altro, il linguaggio di quei tempi.

In effetti una presunzione non può essere "precisa". La precisione è propria delle scienze matematiche, ma non può esserlo di una presunzione, la quale, semmai, deve tendere a un elevato grado di probabilità del fatto presunto.

Anche lo stesso requisito della "concordanza" è stato disatteso dalla giurisprudenza di legittimità.

La "concordanza" presuppone che gli elementi presuntivi siano molteplici (almeno due) e, quindi, convergenti tra di loro.

La Cassazione, come si è detto, ha più volte stabilito, tuttavia, che anche un unico elemento presuntivo, purché particolarmente grave, univoco e coerente può soddisfare i requisiti dell'articolo 2729 del codice civile.

Va detto, tuttavia, che nel prevedere l'"unicità" delle condizioni, i giudici di legittimità avevano, in genere, a riferimento fatti evasivi particolarmente evidenti.

Tuttavia, successivamente, l'amministrazione ha poi utilizzato in modo anche oltremodo estensivo tale concetto, fino a ritenere integrata la gravità, precisione e concordanza per vicende, obiettivamente, di scarsa rilevanza.

È evidente, in ogni caso, che la valutazione di tale condizione spetti al giudice di merito.

### **3. Le principali presunzioni legali.**

Negli ultimi anni si è assistito ad un deciso incremento dei casi di presunzioni legali in campo tributario verosimilmente determinati da esigenze di cassa e quindi dalla necessità di ampliare le basi imponibili attraverso proprio il meccanismo delle presunzioni.

La tecnica è quella dell'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente di fatti che, facendo parte degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, dovrebbero altrimenti essere a carico dell'Amministrazione.

Si pensi ai provvedimenti normativi in tema di investimenti esteri non dichiarati, di residenza fiscale delle società e delle persone fisiche, di movimentazioni bancarie e finanziarie, redditemetro<sup>9</sup> ecc.

In materia di accertamenti bancari, l'art. 32 del DPR n. 600/1973, prevede una presunzione di redditività delle movimentazioni bancarie prevedendo che *"i dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'art. 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'art. 18, comma 3, lett. b), del D. Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; 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"*.<sup>10</sup>

Peraltro circa la prova contraria va segnalato un orientamento giurisprudenziale, abbastanza consolidato secondo cui alla presunzione legale relativa basata sui prelievi e versamenti bancari va contrapposta una prova e non una presunzione semplice ovvero una mera affermazione di carattere generale (cfr. Cass. Sent. n. 18016 del 9 agosto 2005)<sup>11</sup>.

Sempre nell'ambito delle presunzioni legali relative rientrano alcune disposizioni dettate in tema di residenza fiscale che possono essere superate fornendo la prova contraria.

L'art. 2, comma 2-bis, TUIR prevede infatti che, salvo prova contraria, si considerano fiscalmente residenti i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in stati o territori a fiscalità privilegiata.

---

<sup>9</sup> Anche se di recente la Suprema Corte (n. 23554/2012) ha attribuito valore al particolare strumento accertativo di presunzione semplice e non di presunzione legale

<sup>10</sup> L'estensione ai professionisti della presunzione di redditività delle operazioni di prelievo in contanti operata dalla legge finanziaria 2005 (L. 30 dicembre 2004 n. 311) ha suscitato un vivace dibattito in dottrina e giurisprudenza in merito alla applicazione retroattiva della nuova disposizione.

La giurisprudenza ha avallato la tesi sostenuta dalla Agenzia delle Entrate nella circolare n. 32/E del 19 ottobre 2006 nella quale viene precisato che trattasi di norma procedurale e dunque applicabile anche per periodi d'imposta ancora aperti alla data di entrata in vigore della nuova disposizione

<sup>11</sup> Nello stesso senso si vedano anche Cass. Sent. n. 13818 del 13 giugno 2007 e Cass. Sent. n. 1739 del 26 gennaio 2007 ove si legge che *"la prova che il contribuente è tenuto a dare della non riferibilità ad operazioni imponibili deve essere specifica e riguardare analiticamente i singoli movimenti bancari, tale cioè da dimostrare che ciascuna delle operazioni effettuate è estranea a fatti imponibili"*. Si veda anche Cass. Sez. trib. Sent. n. 9146 del 16 aprile 2010 e recentemente Cass. Sez. Trib. Ord. n. 23873 del 24 novembre 2010 nella quale si legge che a fronte della presunzione di maggiori ricavi prevista dalla norma il contribuente non può offrire come prova contraria un'altra presunzione.

Analogamente, l'art. 73, comma 3 per le persone giuridiche statuisce che si considerano residenti a fini fiscali, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi caratteristiche analoghe aventi sede in stati o territori a fiscalità privilegiata in cui almeno uno dei disponenti o dei beneficiari del trust sia fiscalmente residente.

Va segnalata poi la presunzione di evasione per gli investimenti esteri non dichiarati di cui all'art. 12 del D.L. 78/2009.

Tale norma ha stabilito che, ai soli fini fiscali, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato in violazione degli obblighi di dichiarazione previsti dalla normativa sul monitoraggio fiscale, si presumono costituiti mediante redditi sottratti a tassazione salvo prova contraria fornita dal contribuente.

Per quanto concerne invece il c.d. redditometro (art. 38 del Dpr 600/73), dalle più recenti elaborazioni giurisprudenziali sembra essere più convincente l'interpretazione volta ad assimilare tale metodologia accertativa agli studi di settore (dei quali si tratterà nel prosieguo) e quindi a conferire alla medesima valore di presunzione semplice e non legale come in verità sostenuto da tempo dall'amministrazione e dalla più consistente giurisprudenza di legittimità e di merito.

Si fa riferimento alla sentenza della Corte di Cassazione n. 23554/2012 con la quale è stato chiarito in modo assolutamente inequivoco che lo strumento redditometrico **integra una presunzione semplice**, attraverso la quale si perviene alla determinazione del reddito complessivo presunto del contribuente, mediante gli elementi indicativi di capacità contributiva.

In precedenza la stessa Suprema Corte (13289/2011), seppur in maniera indiretta, equiparando il redditometro agli studi di settore, aveva stabilito che anche il primo, come i secondi, è assistito da una presunzione semplice, di cui ne avevano dato ampia motivazione le stesse Sezioni Unite, con la sentenza n. 26635/2009.

Pertanto, anche al redditometro risultavano applicabili i principi sanciti dalle SSUU, a partire da quelli in materia di onere probatorio.

E' evidente che se il redditometro è una presunzione semplice, l'Ufficio deve integrare la pretesa con ulteriori elementi di supporto, a pena di nullità; diversamente, se è una

presunzione legale relativa, è sufficiente il riscontro degli elementi indicativi di capacità contributiva per legittimare l'accertamento.

In verità con la recente pronuncia 23554/2012 i giudici di legittimità chiaramente stabiliscono che *"l'accertamento sintetico disciplinato dall'articolo 38 del DPR 600/1973, già nella formulazione anteriore a quella successivamente modificata dall'articolo 22 del DL 78/2010 (...) tende a determinare, attraverso presunzioni semplici, il reddito complessivo presunto del contribuente"*.

Con tale formulazione appare di tutta evidenza che non solo lo strumento presuntivo risultante dal nuovo testo post DL 78/2010 integra una presunzione semplice, ma che lo era già in precedenza, quando era in vigore il vecchio testo normativo dell'articolo 38 del DPR 600/1973, prima delle modifiche richiamate.

In effetti, le versioni di quest'ultimo articolo prima e dopo l'intervento legislativo del 2010 sono molto differenti: quella precedente induceva a ritenere la sussistenza di una presunzione legale relativa a favore del redditometro perché - come si ricorderà - consentiva l'accertamento presuntivo sulla base di *"elementi e circostanze di fatto certi"* e addirittura per l'accertamento da incrementi patrimoniali la norma riportava la locuzione *"si presume"*.

Nel testo normativo post DL 78/2010, invece, non vi è più alcun riferimento agli elementi certi e precisi, né tantomeno si fa espresso richiamo alle presunzioni.

Si è ritenuto, quindi, che quella del nuovo strumento sia una presunzione meno forte di quella precedente e più simile a quella degli studi di settore (con cui il nuovo redditometro ha diverse analogie), ovvero una presunzione semplice, che necessita di ulteriori elementi probatori per poter assurgere a quel livello di qualificazione tale da renderla utilizzabile nell'ambito dell'attività accertativa.

#### **4. Le presunzioni di "fonte giurisprudenziale"**

All'elencazione appena effettuata, occorre aggiungere varie elaborazioni giurisprudenziali di legittimità in base alle quali, in estrema sintesi, in presenza di determinati fatti noti, l'onere di provare il contrario, viene, in concreto, trasferito sul contribuente, pena la conferma della pretesa erariale basata esclusivamente sul fatto noto.

E' il caso ad esempio della presunzione (di natura giurisprudenziale) di distribuzione di dividendi nelle società di capitali a ristretta base azionaria, del maggior valore, ai fini delle imposte dirette, attribuito a un bene immobile trasferito qualora ai fini del registro tale valore sia stato oggetto di definizione in adesione, dell'indetraibilità dell'Iva da parte dell'acquirente di beni e servizi in presenza di violazione agli adempimenti fiscali da parte del venditore o del committente, ecc.

**4.1. La presunzione di distribuzione degli utili ai soci di società a ristretta base azionaria.** Secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità *"nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione per essere stati invece accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti"*<sup>12</sup>.

Si tratta, in genere, di accertamenti che si concludono con la rettifica di maggiori ricavi ovvero con il disconoscimento di costi ritenuti fittizi, l'amministrazione è solita contestare anche ai soci della società (come se si fosse in presenza di una società personale), in proporzione alla quota di partecipazione, i ricavi sottratti all'imposizione ovvero i costi ritenuti fittizi.

In queste circostanze l'ufficio, pur non avendo, nella maggior parte dei casi, alcuna prova concreta che le somme esitate fuori contabilità siano state effettivamente distribuite ai soci, procede alla rettifica dei redditi dei singoli, ritenendo presunta la distribuzione fittizia di utili pro quota.

L'atto, in genere, evidenzia che i maggiori utili accertati in capo alla società a ristretta base azionaria, derivanti da omessa contabilizzazione dei ricavi o da imputazione di costi per operazioni inesistenti, comportano la tassazione anche in capo ai soci per le seguenti principali ragioni.

Innanzitutto la società ha realizzato utili non riportati nelle scritture contabili che:

- a) non hanno influenzato lo stato patrimoniale;
- b) hanno comunque avuto una destinazione;

---

<sup>12</sup> Cfr tra le ultime pronunce, Corte di Cassazione, sent. n. 20721 del 6 ottobre 2010

c) non sono stati oggetto di alcuna indicazione da parte del contribuente.

Tali circostanze, per effetto della presenza di un esiguo numero di soci, portano a presumere la realizzazione di somme extra contabili e conseguentemente l'attribuzione ai singoli soci della società, della quota di maggiori utili accertati nei confronti di quest'ultima, secondo la percentuale di partecipazione di ciascuno.

In altre parole, l'imputazione degli utili ai soci costituirebbe, secondo l'amministrazione (e la giurisprudenza di legittimità), una presunzione assolutamente ragionevole, ove non venga altrimenti dimostrato che gli utili siano rimasti nel patrimonio della società ovvero siano affluiti nella disponibilità di soggetti specificamente individuati.

In questi casi il contribuente è solito difendersi contestando l'operato dell'amministrazione stante, di norma, la totale mancanza di prove concrete e certe, e di presunzioni aventi i requisiti di gravità, precisione e concordanza in merito all'avvenuta distribuzione degli utili extracontabili.

Di sovente, viene inoltre invocata la violazione del divieto di doppia presunzione, in quanto l'Ufficio, partendo da un accertamento (di norma induttivo) a carico della società per utili conseguiti e non contabilizzati perviene alla determinazione della distribuzione di quegli stessi utili a vantaggio dei soci.

In altre parole verrebbe valorizzata una presunzione come fatto noto per farne derivare un'altra presunzione.

Occorre prendere atto che ormai l'orientamento prevalente della Suprema Corte è di ritenere i soci, ovviamente in assenza di idonee giustificazioni, percettori di somme derivanti da accertamenti di ricavi non dichiarati o di costi non sostenuti (a fronte di operazioni per operazioni inesistenti), a condizione, ben inteso, che tali pretese siano divenute definitive.

E' peraltro evidente che questa sorta di presunzione di distribuzione occulta di dividendi non possa assolutamente valere nei casi in cui i maggiori ricavi contestati in capo alla società o i costi disconosciuti non abbiano comportato (provate) movimentazioni finanziarie occulte (si pensi ad accertamenti da studi di settore, ricavi non di competenza, costi non deducibili ma effettivi, ecc.)

#### **4.2. Utilizzo del valore, determinato ai fini del Registro, per le IIDD.**

Un'altra presunzione "*di fonte giurisprudenziale*" che ormai si riscontra sempre più di frequente nella giurisprudenza di legittimità, attiene, in tema di accertamento del reddito, il valore attribuito al bene venduto (azienda, immobile, ecc.) sulla base di quanto determinato in via definitiva ai fini dell'imposta di registro.

Sul punto, ormai, i giudici di legittimità, di norma, sono orientati a ritenere legittimo l'utilizzo da parte dell'amministrazione del dato presuntivo desunto ai fini del registro per la determinazione della plusvalenza ai fini dei redditi.

Resta a carico del contribuente l'onere di provare un diverso valore di mercato dell'azienda o dell'immobile<sup>13</sup>.

In sostanza secondo l'orientamento della Suprema Corte, il valore definitivamente accertato ai fini del registro costituisce una prova presuntiva dotata dei requisiti della gravità, precisione e concordanza, sufficiente a dimostrare il prezzo di vendita ai fini dell'imposizione sul reddito con la conseguenza che l'onere della prova viene invertito e posto a carico del contribuente.

Si tratta, in sostanza, secondo i giudici di legittimità, di un dato obiettivo, idoneo di per sé a fondare l'accertamento della plusvalenza a prescindere dalle modalità di determinazione.

Per vincere tale presunzione il contribuente può far ricorso alle eventuali risultanze contabili, ad altre prove documentali o ancora dimostrando in concreto di non aver interamente realizzato il valore di mercato dell'azienda ceduta<sup>14</sup>.

#### **4.3. La prova della buona fede dell'acquirente per la detrazione IVA.**

Un'altra elaborazione giurisprudenziale, che sembra aver introdotto una prova contraria a carico del contribuente non prevista dall'ordinamento tributario, riguarda le detrazioni dell'Iva da parte dell'acquirente di un bene o servizio, nell'ipotesi in cui il cedente o il committente non abbia assolto agli obblighi fiscali propri.

---

<sup>13</sup> Cfr tra le ultime pronunce Corte di Cassazione, Ordinanza nr. 10552/2012

<sup>14</sup> E' evidente che tale orientamento non tiene conto delle differenti regole di determinazione dei valori imponibili ai fini delle due imposte, e pone un onere probatorio in capo al contribuente in concreto difficilmente esercitabile. Ne consegue la necessità, per i contraenti, in presenza di rettifiche ai fini del registro, di coordinarsi per una comune strategia difensiva, onde evitare che l'atto diventi definitivo e venga utilizzato nei confronti del venditore per la determinazione della plusvalenza.

In sostanza se l'amministrazione sospetta della veridicità dell'esistenza del fornitore (ovvero egli non abbia assolto agli obblighi fiscali), per detrarre l'Iva il contribuente deve provare la buona fede del proprio comportamento

Sul punto, la Corte di Cassazione fino al 2011, nella maggioranza degli interventi, aveva stabilito che fosse a carico dell'Amministrazione Finanziaria l'onere di provare l'insussistenza delle operazioni contestate. In sintesi, visto che era quest'ultima ad asserire che si era di fronte a fatture false, spettava proprio all'Ufficio dimostrare la fondatezza della propria tesi<sup>15</sup>.

In particolare era stato precisato che *"grava previamente sull'amministrazione l'onere di fornire elementi di prova a sostegno dell'affermazione che le operazioni, oggetto delle esposte fatture, in realtà non sono state mai poste in essere. Solo ove l'amministrazione fornisca validi elementi per una tale affermazione, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 2, passa sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate (cfr. Cass. 2008/15395)"*. Invero tale principio costituisce il *"riflesso della regola generale di ripartizione dell'onere della prova in relazione ai fatti costitutivi dell'accertamento, in forza della quale - sia in tema di imposte dirette (D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 40) che in tema di Iva (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54) - l'inesistenza di passività dichiarate (nel primo caso) o le false indicazioni messe al fondo di detrazioni indebite (nel secondo) debbono essere complessivamente supportate dagli elementi presuntivi innanzi tutto forniti dall'amministrazione"*<sup>16</sup>.

Successivamente, nonostante la maggioranza della giurisprudenza di merito si sia mantenuta su tale posizione, quella di legittimità ha decisamente mutato orientamento dall'inizio del 2012, rinvenendosi molte pronunce che legittimano i recuperi a tassazione dell'Ufficio basati anche su elementi meramente indiziari.

In particolare, molto spesso, la pretesa impositiva deriva infatti semplicemente dai rapporti commerciali intrattenuti dal contribuente con un soggetto evasore o addirittura dal fatto che a monte della catena acquisti/cessioni dei precedenti fornitori di un'impresa venga scoperta una frode carosello: in tali ipotesi l'Ufficio dà per scontato il coinvolgimento

---

<sup>15</sup> Cfr., *ex multis* Cassazione, n. 2692 del 4 febbraio 2011, n. 24201 del 26 settembre 2008, n. 21317 del 6 ottobre 2009, n. 17572 del 29 luglio 2009, n. 8478 del 9 aprile 2010, n. 15395 dell'11 giugno 2008, n. 1023 del 18 gennaio 2008, n. 21953 del 19 ottobre 2007, n. 18710 del 23 settembre 2005.

<sup>16</sup> Cassazione n. 6943 del 25 marzo 2011.

dell'acquirente alla frode per il solo fatto di aver avuto rapporti (anche non diretti) con un altro soggetto identificato come evasore.

A questo punto l'unica possibilità per il contribuente, secondo la tesi dei giudici di legittimità, è di dimostrare la propria buona fede e quindi l'estraneità a qualsiasi coinvolgimento in comportamenti illegittimi: ovviamente tale prova è tutt'altro che facile da fornire, agevolando enormemente il compito dell'Amministrazione Finanziaria.

Tali conclusioni appaiono singolari non fosse altro perché l'articolo 1147 cc prevede che la buona fede è presunta!

Peraltro, va detto che, di recente, tale impostazione è stata completamente ribaltata dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea<sup>17</sup>, secondo la quale spetta all'Ufficio dare dimostrazione della malafede del contribuente: solo ove si raggiunga tale prova quest'ultimo dovrà quindi dimostrare la propria buona fede, che pertanto si presume in assenza di elementi contrari forniti dall'Amministrazione.

Dunque la Corte ha ritenuto non solo necessario che venga dimostrata l'inesistenza dell'operazione sottesa alla fattura contestata, ma anche che il contribuente fosse consapevolmente partecipe della frode fiscale<sup>18</sup>.

Tra l'altro viene espressamente evidenziato che non si può pretendere che il contribuente di fatto si sostituisca all'Amministrazione Finanziaria, effettuando preventivamente specifici controlli sulla propria controparte contrattuale assicurandosi ad esempio che non sia una cartiera ovvero che rispetti i propri obblighi fiscali; invero non solo il contribuente è sprovvisto dei poteri dell'Ufficio, ma è proprio quest'ultimo che deve svolgere tale attività, essendo suo compito istituzionale.

## 5. Presunzioni e accertamenti negli studi di settore

Dopo varie dispute dottrinarie e giurisprudenziali, è stato definitivamente chiarito che appartiene alla categoria delle **presunzioni semplici** la disciplina sugli studi di settore.

---

<sup>17</sup> Sentenze della Corte di Giustizia del 6 dicembre 2012 - causa C-285/11 e del 21 giugno 2012, nelle cause C-80/11 e C-142/11

<sup>18</sup> Si legge nella sentenza: "Dato che il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'amministrazione fiscale dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di forniture".

La collocazione degli studi di settore nell'ambito dell'art. 39, comma 1, lett. d) del DPR n. 600/1973 che, come noto, fa riferimento alle presunzioni gravi, precise e concordanti nell'ambito dell'accertamento analitico-induttivo, ha portato la giurisprudenza e la dottrina maggioritaria ad affermare la loro natura di presunzioni semplici in grado di non operare automaticamente in fase di accertamento.

La stessa Agenzia delle Entrate, che dapprima ha sostenuto la valenza di presunzione legale degli studi di settore, con la circolare n. 5/E del 23 gennaio 2008 è ritornata sui suoi passi affermando che gli studi di settore hanno valore di "presunzione semplice" e che, pertanto, gli Uffici sono chiamati a verificare di volta in volta "l'idoneità dello studio a cogliere l'effettiva situazione produttiva del contribuente".

La natura di presunzione semplice degli studi di settore è stata definitivamente confermata dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite<sup>19</sup> che ha individuato negli studi di settore un metodo autonomo di accertamento affermando che *"tale sistema affianca la (e non si colloca all'interno della) procedura di accertamento di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, in quanto la procedura di accertamento standardizzato è indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui regolarità, per i contribuenti in contabilità semplificata, non impedisce l'applicabilità dello standard, nè validamente prova contro, e la cui irregolarità, per i contribuenti in contabilità ordinaria, costituisce esclusivamente condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata. Si tratta, poi, di un sistema, che diversamente da quello di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, trova il suo punto centrale nell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, che consente l'adeguamento degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, determinando il passaggio dalla fase statica (gli standard come frutto dell'elaborazione statistica) alla fase dinamica dell'accertamento (l'applicazione degli standard al singolo destinatario dell'attività accertativa)"*

In estrema sintesi, l'onere probatorio negli accertamenti da studi di settore è così ripartito:

a) all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento;

---

<sup>19</sup> Sentenze Corte di Cassazione, SS.UU. 26635/2009, 26636/2009, 26637/2009, 26638/2009

b) al contribuente, che può utilizzare a suo vantaggio anche presunzioni semplici, fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standard o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce

Nonostante tale importante pronuncia, occorre segnalare la notifica di vari accertamenti in cui, di fatto, si continua a contestare il valore dello studio di settore senza alcun minimo adeguamento alla concreta situazione del contribuente.

Da evidenziare, peraltro, che l'Agenzia delle Entrate, a livello centrale, con la circolare n. 19/E del 14 aprile 2010, ha dettato le linee comportamentali agli Uffici periferici, in merito alla gestione del contenzioso in materia di studi di settore.

In particolare, secondo il citato documento di prassi, lo studio di settore è una presunzione semplice che, da sola, non può costituire la motivazione di un avviso di accertamento, se non attraverso un adattamento della generica situazione ipotizzata da Gerico alla specifica casistica che interessa il contribuente.

### **5.1 Le novità negli accertamenti da studi di settore**

Vi sono poi da segnalare alcune importanti novità che potrebbero in qualche modo ingenerare un contenzioso tra l'amministrazione ed il contribuente

Innanzitutto vi è la possibilità per l'amministrazione di effettuare accertamento induttivo, a decorrere dall'anno di imposta 2010, anche in questi casi:

- 1 omessa presentazione del modello degli studi di settore;
- 2 indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità insussistenti;
- 3 scostamento superiore al 15% o comunque a 50mila euro.

In tutte queste ipotesi, l'ufficio accerterà il maggior reddito imponibile sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti, o venuti a sua conoscenza o in suo possesso, prescindendo in tutto o in parte dalle scritture contabili, e avvalendosi di presunzioni semplici anche se non gravi, precise e concordanti.

E' evidente che se la ricostruzione induttiva che opererà l'ufficio sarà più sfavorevole al contribuente rispetto all'esito (ancorchè postumo) dello studio di settore, il contribuente certamente pretenderà l'applicazione dello studio, sostenendo condivisibilmente, che, in molti casi, potrebbe rivelarsi più puntuale e approfondito di altre ricostruzioni induttive

Vi è poi da segnalare che con il decreto 201/2011 (c.d."salva Italia") è stato istituito, a partire dal periodo di imposta 2011, il nuovo regime della trasparenza, il quale ha abrogato le norme "premiali" per i soggetti che risultano in linea con i risultati di *Gerico*, e stabilito, a prescindere dall'utilizzo della trasparenza, che chi risulta "congruo e coerente", anche a seguito di adeguamento, e dichiara fedelmente i dati degli studi, fruisce di una serie di vantaggi.

Si tratta:

- a) dell'inibizione dagli accertamenti analitici-induttivi (senza alcun limite percentuale e/o quantitativo),
- b) dell'anticipo di un anno dei termini di decadenza dell'azione di accertamento
- c) lo scostamento tra reddito accertabile e reddito dichiarato, per potersi effettuare il "sintetico", deve risultare pari almeno a un terzo.

La norma (comma 12 dell'articolo 10) aveva stabilito che con un provvedimento dell'Agenzia potevano essere differenziati nel tempo i termini di accesso alla disciplina.

Con provvedimento di luglio 2012 il Direttore dell'Agenzia ha sostanzialmente escluso da tale beneficio, l'80% circa dei contribuenti soggetti agli studi (55 su 206 studi)

Peraltro, lo stesso provvedimento, esclude il regime premiale in presenza di una serie di casi in cui il contribuente compila erroneamente il modello dei dati contabili ed extracontabili, nonostante, a seguito del ricalcolo di *Gerico* (rimuovendo gli errori), egli risulti sempre congruo e coerente.

E' evidente che la possibilità di effettuare accertamenti induttivi in presenza di determinate circostanze collegate agli studi di settore rientrava - secondo le dichiarazioni istituzionali seguite all'emanazione delle nuove norme - nella strategia di conferire una rinnovata centralità agli studi, introducendo il sistema del "bastone" (accertamento induttivo per i contribuenti non in regola) e della "carota" (premio per i congrui e coerenti)

Questo nuovo approccio aveva ricevuto un plauso pressoché generale.

Da un lato, rilanciava il ruolo dello studio di settore, che, per quanto non in grado di fotografare la reale situazione economica e finanziaria - soprattutto in un periodo caratterizzato da una drammatica e repentina involuzione delle attività imprenditoriali e professionali - risulta sicuramente più preciso del redditometro.

Dall'altro, premiava realmente i contribuenti che si adeguavano.

Sembrava, in altre parole, che fosse stato introdotto una sorta di patto tra fisco e contribuenti: chi si adegua ottiene tangibili vantaggi; chi fa il furbo viene perseguito anche con l'accertamento induttivo.

Nella realtà, però, tutto ciò non è avvenuto, almeno fino a oggi. Sotto il profilo del "bastone", l'amministrazione si è adeguata ed è ormai pronta ad applicare le nuove disposizioni.

Gli effetti premiali, invece, sono stati fortemente ridotti con il provvedimento amministrativo che, di fatto, ha limitato la portata della previsione legislativa.

Dal punto di vista del contribuente, ciò che emerge è la piena attuazione delle disposizioni a favore del fisco e la drastica (quanto dubbia circa la legittimità) riduzione delle norme a proprio vantaggio.

A ciò va aggiunto che gli effetti dirimpenti degli accertamenti scaturiscono, in molti casi, dalla "infedele" dichiarazione dei dati contabili ed extracontabili nel modello.

Ogni anno istruzioni e software giungono a ridosso delle scadenze, tanto da indurre quasi sempre l'amministrazione a prorogare i termini di presentazione della dichiarazione.

Chiunque abbia compilato i modelli ha constatato quanto sia semplice sbagliare perché obiettivamente a fronte di istruzioni fin troppo sintetiche (di norma uguali a quelle degli anni precedenti) non è noto dove e come inserire alcune voci di costo, senza considerare richieste di informazioni difficilmente esaudibili in modo puntuale.

C'è allora da chiedersi, serenamente, se questo stato di cose non sia deleterio per un serio rapporto tra amministrazione e contribuenti, e non finisca per scoraggiare anche chi vuole assolvere puntualmente i propri obblighi fiscali.

## **6. L'accertamento a seguito della condotta antieconomica**

Gli uffici considerando antieconomiche determinate scelte imprenditoriali, provvedono, di frequente, a rettificare la dichiarazione del contribuente interessato, in base al principio secondo cui, chiunque svolga un'attività economica è indotto a ridurre i costi o a massimizzare i ricavi, a parità di tutte le altre condizioni.

In concreto i verificatori, nonostante non scoprano violazioni alla normativa fiscale, nel corso del controllo si rendono conto che determinate operazioni e scelte imprenditoriali non appaiono improntate a criteri di economicità con la conseguenza che:

- a) ritengono i relativi costi sostenuti (se si tratta di acquisti da parte dell'imprenditore) in tutto in parte non deducibili in quanto non inerenti;
- b) contestano maggiori ricavi se le operazioni considerate non economiche sono quelle attive.

### **6.1 Le direttive dell'amministrazione.**

L'Agenzia nel 2008 con una nota interna (nr. 55440) ha segnalato agli uffici che i comportamenti palesemente antieconomici posti in essere dai contribuenti possono configurarsi sia con l'eccessività di componenti negativi, sia con l'immotivata compressione di componenti positivi di reddito.

Secondo l'Agenzia (confortata in realtà dalla più recente giurisprudenza) in sede di contestazione e in particolare sotto il profilo dell'iter logico argomentativo, a fronte di una condotta ritenuta antieconomica rilevata dall'ufficio, corrisponde un ribaltamento dell'onere della prova sul contribuente il quale, ove non riesca a giustificare la propria (apparentemente irrazionale) condotta, si vede riprendere a tassazione il componente negativo di reddito dedotto (o parte di esso), ovvero il componente positivo di reddito non dichiarato (o parzialmente dichiarato).

Nella formulazione dei rilievi gli uffici secondo la direttiva devono osservare il seguente iter:

-evidenziazione del costo/ricavo che si ritiene anomalo/abnorme rispetto all'attività d'impresa;

-illustrazione dei motivi per i quali la condotta dell'impresa assume connotati di antieconomicità, non compatibili con l'andamento della normale gestione;

-individuazione della (ritenuta) corretta entità del costo deducibile o del ricavo effettivamente tassabile, utilizzando i dati di fatto e gli elementi a disposizione dei verificatori in modo da ricondurre i citati componenti di reddito ad un carattere di normalità, secondo le peculiari caratteristiche del soggetto sottoposto a controllo.

-attivazione di uno specifico contraddittorio con il contribuente volto a comprendere

l'economicità o meno dell'operazione esaminata e le correlate conseguenze tributarie, in tale contesto viene attentamente valutato se le operazioni sono avvenute all'interno di un gruppo societario o di un medesimo centro d'interesse economico;

-al termine del contraddittorio l'Ufficio esporrà le argomentazioni fornite dalla parte e le ragioni che inducono l'Ufficio a non considerarle totalmente o parzialmente idonee a giustificare l'economicità dell'operazione, con evidenziazione della motivazione nell'atto di accertamento;

-valorizzazione delle argomentazioni della giurisprudenza e della dottrina favorevoli alla rettifica di ricavi o costi, sulla base di considerazioni che attengono alla congruità, cioè alla dimensione quantitativa del componente di reddito;

-formalizzazione del rilievo in base all'art. 39, I comma, lett. d) del D.P.R. n. 600/73, evidenziando coerentemente come non venga posta in discussione la complessiva attendibilità delle scritture contabili, ma l'infedele rappresentazione fiscale di una o più operazioni analiticamente contestate.

La direttiva ricorda infine che i rilievi sull'antieconomicità comportano anche il recupero dell'IVA sui maggiori componenti positivi di reddito (IVA dovuta) o minori componenti negativi di reddito (IVA indebitamente detratta).

## **6.2 La giurisprudenza sull'antieconomicità.**

La Corte di Cassazione sul tema dell'antieconomicità delle scelte dell'imprenditore non è univoca.

Da un lato, i giudici di legittimità hanno ritenuto che rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti in bilancio e in dichiarazione e la rettifica di quest'ultima anche se non ricorrono irregolarità nella contabilità e negli atti di impresa, con conseguente negazione della deducibilità di costi che appaiono sproporzionati ai ricavi.

In questi casi si è posto, a carico dell'imprenditore, l'obbligo di conformarsi al principio della massima economicità dei suoi comportamenti giungendo, in estrema sintesi, alla conclusione che in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni

dell'economia che il contribuente non spieghi in alcun modo è legittimo l'accertamento su base presuntiva<sup>20</sup>.

D'altro lato, non sono mancate le pronunce <sup>21</sup>, che hanno negato il potere di sindacabilità delle scelte dell'imprenditore.

In base al primo orientamento, favorevole all'amministrazione, la Suprema Corte ha di fatto individuato un principio generale, che fonde la norma tributaria del valore normale con il principio civilistico dell'economicità dell'attività d'impresa, secondo cui i costi non allineati al valore normale sono antieconomici e non possono essere dedotti.

Una volta attribuita valenza "presuntiva" al fenomeno antieconomico, spetta al contribuente "smentire" la validità della presunzione, fornendo al Fisco elementi idonei per sostenere la deducibilità dei costi sostenuti.

Il secondo orientamento invece ha riguardato di norma la sindacabilità delle scelte dell'imprenditore.

Si sostiene in sostanza che in materia di inerenza a fini impositivi rileva tendenzialmente il profilo della "qualità" del costo piuttosto che quello della "quantità", proprio perché l'ordinamento riconosce all'imprenditore la libertà di impostare la sua strategia d'impresa.

Secondo questa giurisprudenza *"... il costo è inerente se serve a produrre ricavi; una volta accertata questa qualità del costo, è abbastanza difficile potere dire (senza scivolare in una zona grigia, tendenzialmente molto discrezionale) in quale misura esso è deducibile o meno, tranne che non vi sia una indicazione normativa specifica, che ponga un tetto alle spese"*.

Il potere di sindacare determinate operazioni trova la sua fonte normativa nell'art. 37 bis del Dpr 600/73 che comprende determinate ipotesi al di fuori delle quali non è possibile assumere criteri discrezionali e valutativi volti a censurare l'operato del contribuente.

Occorre peraltro evidenziare che le prime pronunce giurisprudenziali di legittimità favorevoli alla sindacabilità delle gestioni antieconomiche dell'impresa hanno riguardato casi abbastanza eclatanti in cui la condotta è palesemente antieconomica:

---

<sup>20</sup> ex plur cfr.n. 8600/ 2006

<sup>21</sup> Sentenze 24957/2010, 6599/2002

**Cassazione 1821/01:** il contribuente trasportava continuamente piccoli quantitativi di beni (scarpe) alla ditta acquirente, che poteva invece eseguire in un unico trasporto, il tutto suffragato da dubbi di alterazione dei documenti di trasporto.

**Cassazione 10802/02:** Deduzione dei costi per il noleggio di natanti ed autoveicoli che la controllante società acquistava dalle proprie controllate, per poi noleggiarli ad esse

**Cassazione 7680/02:** Il canone annuo di locazione di un appartamento, di proprietà di una società, ubicato in un'importante città turistica, veniva dichiarato in lire 1.200.000 annui (!) e sulla base della quantificazione operata dall'Ente Provinciale per il Turismo, veniva rettificato

Si ritiene non si possa introdurre un generico potere di sindacare il valore delle operazioni o determinati comportamenti sol perché secondo la ricostruzione dell'ufficio condurrebbero ad una ripresa a tassazione di materia imponibile.

In tale contesto assume particolare interesse il recentissimo orientamento della Suprema Corte<sup>22</sup> in base al quale non si applica il valore normale per le transazioni infragruppo se le società hanno sede in Italia.

La presunzione, infatti, riguarda soltanto i rapporti internazionali tra imprese del medesimo gruppo.

Inoltre nella medesima pronuncia la Suprema Corte ha chiarito che il concetto di inerenza di un costo, inoltre, deve essere collegato all'intera attività d'impresa e non ai soli ricavi in senso stretto che da tale spesa possono scaturire.

Nella circostanza l'Agenzia delle Entrate ricorreva per cassazione contro la decisione della Ctr di Milano, per il parziale annullamento di cinque avvisi di accertamento emessi nei confronti di una società operante nel settore delle calzature all'ingrosso.

In particolare, tra le contestazioni, vi era il disconoscimento di alcuni costi perché non inerenti e la ripresa a tassazione di maggiori ricavi determinati applicando il valore normale.

Nella specie la società aveva dedotto costi di manutenzione per il giardino antistante la proprietà, un contratto uso "foresteria", oltre che una fattura per consulenza e ricerche di mercato. L'ufficio aveva rilevato che la deduzione di detti costi doveva essere subordinata alla loro strumentalità rispetto all'attività svolta, e nel caso di specie, dato che essa

---

<sup>22</sup> Corte di Cassazione, sentenza nr. 23551 depositata il 20/12/2012

esercitava la compravendita all'ingrosso di calzature e accessori, non poteva assolutamente qualificarsi tale.

La Suprema Corte ha chiarito che in tema di imposte sui redditi, affinché un costo sia fiscalmente deducibile, non è necessario che sia stato sostenuto per ottenere una precisa componente attiva, ma è sufficiente che sia correlato in senso ampio all'impresa e quindi finalizzato allo svolgimento di una attività potenzialmente idonea a produrre utili.

Secondo i giudici di legittimità anche il concetto di inerenza deve essere collegato all'intera attività d'impresa e non ai soli ricavi in senso stretto.

L'Amministrazione, poi, aveva applicato il valore normale alle transazioni avvenute tra la società ricorrente e la partecipante, in quanto, a parere dell'ufficio, al pari della presunzione vigente per il "transfer pricing", le cessioni dovevano avvenire a prezzi "normali" nella specie superiori a quelli fatturati.

La Suprema Corte, condividendo la decisione dei giudici di appello, ha rilevato che trattandosi di imprese residenti nel territorio nazionale, la disciplina del cd "trasfer pricing" non era pertinente, vigendo solo la regola che il prezzo deve essere riferito ai listini tenendo conto degli sconti d'uso.

Era stato applicato, peraltro, un prezzo ragionevolmente inferiore a quello per l'utilizzatore finale, rispettando la prassi commerciale, anche fra concorrenti, di vendere merci a condizioni di vantaggio.

I verificatori, inoltre, non avevano confrontato i prezzi praticati con quelli di altri grossisti.

La pronuncia appare particolarmente importante sia perché ribadisce che il concetto di inerenza di un costo non deve applicarsi, come pretende spesso l'Agenzia delle Entrate, al conseguimento di un ricavo (valga per tutti il caso delle spese di sponsorizzazione e pubblicità quasi sempre ritenute indeducibili), sia perché nei controlli infragruppo è prassi dell'amministrazione applicare il valore normale delle operazioni ancorché esso, come puntualmente evidenziato dalla Cassazione, sia riferito ai solo rapporti con società non residenti.

Nonostante le direttive emanate a livello centrale che sembrano voler concentrare le contestazioni degli uffici in casi abbastanza evidenti di gestioni ovvero operazioni

antieconomiche, e i più recenti orientamenti giurisprudenziali di legittimità, in concreto si assiste, non di rado, a contestazioni diffuse che richiamano il concetto di antieconomicità anche in assenza di tali evidenze macroscopiche.

Ne consegue, in questi casi, che sol perché l'impresa è in perdita o perché acquista beni e servizi da altra società del gruppo l'Ufficio rettifica la dichiarazione del contribuente.

E' singolare peraltro che proprio in occasione di rettifiche in ambito di gruppo che, in genere sono le più frequenti, l'attenzione dell'amministrazione si concentra nel ritenere troppo onerose le prestazioni (se il controllo è rivolto all'impresa che ha dedotto il costo) ovvero poco onerose, e quindi sottostimate, se, invece, la verifica è rivolta all'impresa che ha emesso la fattura. In tale contesto è importante evidenziare che nonostante la direttiva dell'Agenzia sia chiara nel ritenere in ambito gruppo ""che se ad un costo dedotto si contrappone un ricavo integralmente ed effettivamente tassato in capo ad un altro soggetto, la plausibilità del rilievo perderà inevitabilmente di consistenza"", non mancano a livello periferico contestazioni in tal senso.

Analogo problema si pone se l'ufficio contesta l'entità dei compensi degli amministratori: se ciò avviene nel corso del controllo all'impresa i verificatori tendono a ritenere eccessivo tali compensi (dedotti dalla società sottoposta al controllo), se invece il controllo è svolto nei confronti degli amministratori i compensi corrisposti appaiono di norma sottostimati

E' significativo, in questo contesto, l'attività svolta da alcuni uffici che hanno elaborato i dati delle dichiarazioni di numerose imprese operanti in determinati settori (nella specie lavori edili)

Dall'esame di tali elaborazioni hanno rilevato l'indice di redditività medio (rapporto tra reddito e ricavi), nella specie stimato nel 20,48%.

A tutte le imprese che hanno conseguito un indice di redditività inferiore alla metà di quello medio ( $10,24\% = 20,48/2$ ), l'Agenzia ha inviato avviso accertamento.

In particolare, secondo l'Ufficio, la rettifica è legittimata ""sulla base dell'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale della Suprema Corte di Cassazione ... in base la quale la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico induttivo, qualora la contabilità stessa possa considerarsi

*complessivamente inattendibile perché confliggente con i criteri della ragionevolezza anche sotto il profilo dell'antieconomicità del comportamento del contribuente .... L'irragionevolezza in questione nel caso in esame emerge chiaramente in primo luogo dal fatto che l'indice di redditività dell'attività svolta nell'anno 2006, risultante dalle scritture contabili è significativamente inferiore addirittura alla soglia pari del 50% dell'indice medio del settore, determinato in ambito territoriale..... Tale differenza ... rappresenta una oscillazione significativa, tale da rendere inattendibili i ricavi dichiarati. In altri termini l'esistenza di un indice di redditività significativamente inferiore a quello medio del settore, è una circostanza rilevante che verosimilmente integra il requisito di abnormità delineato dalla giurisprudenza sopra richiamata""*

A nulla è rilevato, ovviamente, che le imprese erano congrue e coerenti agli studi di settore!

Questa circostanza è alquanto singolare, in quanto lo studio di settore è uno strumento statistico per la determinazione dei ricavi delle singole attività economiche che tiene conto di numerose variabili e dati, singoli ed aggregati, elaborati con l'ausilio di sofisticate applicazioni statistiche.

I risultati poi vengono testati e validati anche dai rappresentanti delle categorie economiche interessate.

Nel caso di specie, gli uffici hanno, evidentemente, ritenuto che l'indice di redditività piuttosto che la percentuale media di ricarico da loro elaborata, fosse più attendibile delle elaborazioni degli studi, altrimenti non si spiegherebbe perché i maggiori ricavi siano stati contestati a quei contribuenti i quali, in base agli studi, avevano dichiarato ricavi in modo statisticamente corretto e pertanto congrui.

## **7. Conclusioni**

E' evidente che il tema delle presunzioni e dell'inversione dell'onere della prova in diritto tributario presenta peculiarità assolutamente specifiche della materia.

Ciò è comprensibile, per le esigenze di semplificazione della lotta all'evasione, specie nei confronti delle numerose piccole imprese che caratterizzano l'economia italiana: grava così

sul contribuente l'onere di provare le ragioni per le quali non si trova nella situazione tipica della categoria a cui appartiene.

C'è però da rilevare che tale inversione dell'onere probatorio si traduce spesso in un meccanismo di creazione di (approssimative) basi imponibili, in possibile violazione dei principi costituzionali che regolano la materia.

In tale contesto, non c'è dubbio che le pronunce dei giudici di legittimità, di conferma dell'operato dell'amministrazione, debbano esser attentamente valutate e ponderate perché spesso si riferiscono a casi particolarmente gravi e palesemente irregolari.

Il rischio è che poi l'orientamento venga applicato dall'amministrazione per operare rettifiche a vicende che di irregolare invece hanno poco o nulla.

Il dubbio, si spera infondato, è che si provi a rettificare "a tavolino" in modo massivo per poi giungere comunque ad un'adesione con il contribuente.