STUDI DI SETTORE IL FALSO PROBLEMA DEGLI INDICATORI DI NORMALITÀ ECONOMICA (INE)

a cura di Franco Antonio Pinardi e Maurizio Villani

In questi giorni, assistiamo alle giuste proteste e rivendicazioni degli operatori economici e dei loro professionisti soprattutto per quanto riguarda la retroattività dei c.d. indicatori di normalità economica (INE), in tema di studi di settore.
Si assiste ad una serie continua di comunicati stampa da parte dell'Agenzia delle Entrate e del Ministero dell'Economia e delle Finanze nonché ad una contrapposta campagna di stampa da parte delle categorie interessate e da parte degli Ordini professionali, con l'auspicio da parte di tutti di necessarie modifiche legislative.
Secondo me, invece, si sta creando un'enorme confusione, che non certo chiarisce gli esatti termini giuridici della questione e, forse, può arrecare rimedi peggiori del danno.
Innanzitutto, occorre partire da un dato giuridico incontestabile, cristallizzato dagli artt. 62 bis e 62 sexies del decreto legge n. 331 del 30/08/1993, convertito nella Legge n. 427 del 29/10/1993, che rappresenta ancora oggi **la normativa primaria** in tema di studi di settore, mai modificata giuridicamente (ma solo operativamente) dalle leggi successive.
In sintesi, anche alla luce delle sentenze della giurisprudenza di merito e di legittimità, gli studi di settore sono tuttora semplici parametri, indici di riferimento (atti di organizzazione amministrativi) che **indirizzano** l'attività di selezione e controllo degli uffici fiscali, i quali, se decidono di voler procedere agli accertamenti analitico-induttivi, devono:
preliminarmente, motivare adeguatamente e **dimostrare** le "**gravi incongruenze**" tra il reddito dichiarato e gli studi di settore, **senza alcuna inversione dell'onere della prova** da parte del contribuente, perché siano in presenza di "**presunzioni semplici**", non certo legali;
una volta che l'ufficio ha dimostrato l'opportunità e la presenza dei **presupposti** per procedere all'accertamento analitico-induttivo, lo stesso ufficio, però, per determinare e quantificare il maggior reddito deve servirsi di "**ulteriori elementi**", perché lo studio di settore, si ribadisce, di per sé, **non** determina alcun maggior reddito (come, per esempio, contabilità in nero, controllo dei fornitori, controlli bancari e finanziari, controllo della media aritmetica ponderata, non semplice, controllo delle movimentazioni e rotazioni di magazzino ecc.).
Pertanto, da tali indiscutibili presupposti giuridici, vediamo ora come si colloca il problema degli indicatori di normalità economica (INE).
Questi sono disciplinati dalla Legge n. 296 del 27/12/2006 (Finanziaria 2007), in particolare dai commi 13, 14 e 19, che sostanzialmente stabiliscono che:
fino all'elaborazione e revisione degli studi di settore, oltre agli indicatori di coerenza, si tiene altresì conto di specifici indicatori di normalità economica, di significativa rilevanza, idonei alla individuazione di ricavi, compensi e corrispettivi fondatamente attribuibili al contribuente, in relazione alle caratteristiche ed alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta;
i suddetti indicatori hanno effetto dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2006;
riguardano solo la fase dell'accertamento, e non certo quella della determinazione del reddito, tanto è vero che è richiamato l'art. 1 del D.P.R. n. 195 del 31/05/1999 (in G.U. n. 146 del 24/06/1999), che è un semplice **regolamento** recante disposizioni concernenti i tempi e le modalità di applicazione degli studi di settore;
ai fini della relativa approvazione **non** si applica la disposizione di cui all'art. 10, comma 7, secondo periodo, della Legge n. 146 dell'08 maggio 1998, cioè il preventivo parere della commissione di esperti;
si applicano le disposizioni di cui al comma 4-bis dell'art. 10 cit., cioè le rettifiche in base a **presunzioni semplici**, non legali; **quindi, senza alcuna inversione dell'onere della prova a danno del contribuente;**
infine, possono essere utilizzati, sempre come indirizzo dell'attività di controllo e selezione da parte degli uffici fiscali, anche nei confronti dei contribuenti titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, per i quali **non** si rendono applicabili gli studi di settore.
In definitiva, dalla sintetica analisi giuridica di cui sopra, risulta evidente che gli INE **non** modificano assolutamente la natura giuridica degli studi di settore, che, ripetesi, **non** invertono mai l'onere della prova a danno del contribuente, in quanto presunzioni semplici e non legali.
Quindi, la paventata apertura del Vice Ministro Visco, circa la possibilità che l'onere della prova sia a carico dell'Amministrazione finanziaria, con una procedura uniforme di contraddittorio, è una falsa apertura perché, **oggi, già la legge istitutiva degli studi di settore non prevede alcuna inversione dell'onere della prova a danno del contribuente.**
Quindi, se proprio si vuole continuare a dialogare su questo falso problema, perché già risolto a monte dal legislatore, è bene chiarire che l'interpretazione ministeriale deve prendere atto, per il passato e per il futuro, che la corretta interpretazione della legge è quella sino ad oggi adottata e sopra sinteticamente chiarita.

Quindi, nessuna "graziosa" concessione, ma **semplice presa d'atto da parte del Ministero e dell'Agenzia di quanto già oggi normativamente disciplinato.** Infine, per quanto riguarda l'assurda **retroattività** degli INE al periodo d'imposta 2006, anche in questo caso il Ministero e l'Agenzia delle Entrate devono rispettare **l'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente,** in base al quale le disposizioni tributarie **non hanno mai effetto retroattivo**; e più volte la Corte di Cassazione ha bacchettato il legislatore in caso di inosservanza delle suddette disposizioni, **che hanno un valore "quasi" costituzionale**.

In definitiva, premesso che le disposizioni sugli INE si innestano nel contesto giuridico degli studi di settore, e non ne modificano certo la natura giuridica e la valenza di presunzioni semplici e non legali, è bene chiarire, nel confusionario dibattito sul tema, che il Ministero e l'Agenzia non devono fare alcuna "graziosa" concessione ma devono limitarsi a **prendere atto di una realtà giuridica già esistente**, che non necessita di alcuna modifica; devono, invece, dare precise disposizioni ai propri uffici operativi di interpretare ed applicare la norma **in modo corretto, rispettando lo spirito e le condizioni dello Statuto del contribuente.** Solo in questo modo, **rispettando la legge,** si potrà realizzare quell'auspicato, e sinora disatteso (non certo per colpa dei contribuenti e dei professionisti), clima di fiducia e rispetto reciproco.

FRANCO ANTONIO PINARDI
Segretario Generale CUGIT,
Vice Presidente Commissione Giustizia
Osservatorio Parlamentare Europeo

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
componente del Consiglio dell'Unione Nazionale
delle Camere degli Avvocati Tributaristi