

STUDI DI SETTORE MODIFICHE LEGISLATIVE INUTILI

a cura di *Maurizio Villani e Franco Antonio Pinardi*

Il Parlamento, in questi giorni, sta per approvare alcune modifiche in tema di studi di settore. Questi interventi sono pubblicizzati come correttivi della precedente disciplina giuridica e, di conseguenza, sembra che il Governo venga incontro alle giuste proteste delle categorie interessate (società, imprese e lavoratori autonomi).

La verità, invece, secondo me, è che non si sta modificando nulla che già la legge non contenga e, quindi, non è vero che l'impatto degli studi di settore sarà diverso rispetto a quello attuale, soprattutto in tema di **presunzioni**. Infatti, come più volte chiarito dalla giurisprudenza di merito e di legittimità, già oggi **gli studi di settore sono presunzioni semplici**, senza inversione dell'onere della prova a danno del contribuente, e, di conseguenza, già oggi, gli indicatori di normalità economica (INE), in quanto componenti strutturali degli studi di settore, sono automaticamente **presunzioni semplici**, senza la necessità di un ulteriore intervento legislativo, come si sta tentando di fare.

A tal proposito, occorre fare chiarezza giuridica.

Innanzitutto, le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato (art. 2727 c.c.); a loro volta, le **presunzioni** si dividono in **legali**, perché dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite (art. 2728, co. 1, c.c.) e quindi invertono l'onere della prova (se non assolute) e presunzioni **semplici**, che non sono stabilite dalla legge e sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti (art. 2729, co. 1, c.c.).

Le presunzioni semplici non invertono mai l'onere della prova; infatti, la presunzione semplice e la presunzione legale iuris tantum si distinguono unicamente in ordine al modo di insorgenza, perché mentre il fatto sul quale si fonda la prima deve essere provato in giudizio ed il relativo onere grava su colui che intende trarne vantaggio, la seconda è stabilita dalla legge e, quindi, non abbisogna della prova di un fatto sul quale possa fondarsi e giustificarsi.

Una volta, tuttavia, che la presunzione semplice si sia formata e sia stata rilevata (cioè, una volta che del fatto sul quale si fonda sia stata data o risulti **la prova**), essa ha la medesima efficacia che deve riconoscersi alla presunzione legale iuris tantum (relativa), quando viene rilevata, in quanto l'una e l'altra trasferiscono a colui, contro il quale esse depongono, l'onere della prova contraria (Cassazione, sentenza n. 13291 del 27/11/1999).

Chiarito il concetto di presunzione, occorre precisare che già oggi, con la normativa attuale, gli **studi di settore rientrano tra le presunzioni semplici**, tanto è vero che la normativa base (mai modificata), cioè l'art. 62-sexies, comma 3, della Legge n. 427 del 29/10/1993 prevede tassativamente che gli accertamenti analitici, di cui all'art. 39, co. 1, lett. d), D.P.R. n. 600/73 devono basarsi su **presunzioni semplici**, purché gravi, precise e concordanti, fondate su **gravi incongruenze** tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore.

Quindi, già oggi, il fisco deve dimostrare e documentare le gravi incongruenze, con presunzioni gravi, precise e concordanti, senza alcuna inversione dell'onere della prova.

Con la Legge n. 296 del 27/12/2006 (Finanziaria 2007), all'art. 1, co. 14, sono stati introdotti "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 (INE), che, generando un sensibile ed ingiustificato aumento degli imponibili, hanno provocato le giuste proteste degli operatori economici e professionali, sono oggetto di una modifica legislativa, in questi giorni in discussione al Parlamento, secondo cui gli stessi "costituiscono presunzioni semplici".

Questa precisazione è **inutile** perché, come scritto in precedenza, gli studi di settore sono già una presunzione semplice e, di conseguenza, gli indicatori, in quanto componenti strutturali degli studi di settore, sono anche essi presunzioni semplici.

Infatti, è assurdo, nonché giuridicamente scorretto, ritenere che all'interno di uno stesso istituto giuridico, quali gli studi di settore, possano coesistere due tipi di presunzioni, tra loro confliggenti.

Di conseguenza, la modifica legislativa, che si vuole far passare per tacitare le giuste proteste dei contribuenti, è, secondo me, totalmente **inutile**, perché non modifica assolutamente il quadro normativo già oggi esistente, che inquadra **gli studi di settore, compresi gli indicatori di coerenza, tra le presunzioni semplici**.

Al contrario, se veramente si vuole venire incontro alle richieste della base, è opportuno che il legislatore qualifichi gli studi di settore, ed i suoi derivati, tra gli elementi di selezione per le verifiche e mai occasione di accertamento.

Il reddito non può mai essere predeterminato, essendo molteplici le variabili personali, economiche e territoriali, ma può e deve essere provato con gli strumenti invasivi già oggi esistenti (come per esempio le indagini bancarie e finanziarie).

In questo modo, si scoraggiano i veri evasori e non si spaventano i contribuenti onesti.

Franco Antonio Pinardi
Segretario Generale Confederazione
Unitaria Giudici Italiani Tributaristi C.U.G.I.T.
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

