
Vizio di motivazione dell'atto in caso di accertamento per studi di settore alla presenza di precisazioni non considerate

di [Sonia Cascarano](#)

Pubblicato il 24 Ottobre 2017

una recente sentenza di Cassazione conferma il valore di presunzione semplice dei dati ricostruiti tramite gli studi di settore

La Sesta Sezione della Corte di Cassazione, con l'ordinanza 20505 del 26/8/2017, afferma un principio consolidato dalla giurisprudenza di legittimità e quindi che **le ragioni portate dal contribuente in caso di non rispetto degli "standard" sono parte fondamentale della motivazione dell'accertamento fino a condizionarne la congruità**, così come per le sentenze nel caso in cui la questione sia stata ritualmente riproposta in giudizio e non considerata.

Nel caso di specie la contribuente aveva ricevuto un avviso un avviso di maggiori ricavi, ai fini IRPEF, IVA e IRAP per l'anno 2004 e contro questo aveva proposto ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale, che rigettava.

Successivamente si proponeva ricorso alla Commissione tributaria Regionale, che respingeva.

Si giunge, così, in Cassazione precisando che nella decisione impugnata, la Commissione Tributaria Regionale aveva rilevato come, dopo aver instaurato il regolare contraddittorio, l'Ufficio avesse riscontrato uno scostamento ripetuto anche nel 2005 e 2006 per importi rilevanti e con reddito dichiaratamente incongruo, in rapporto alle spese sostenute per lavoratori dipendenti.

Si evidenzia, inoltre, che l'appello non abbia assolutamente affrontato la *questio* relativa alla rilevanza della documentazione medica, già palesata nel primo grado, che avrebbe evidenziato delle problematiche che avrebbero potuto compromettere la redditività.

La contribuente, in tutti i gradi di giudizio, aveva eccepito la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione e, così come nel ricorso per cassazione, aveva fatto rilevare il vizio di motivazione della sentenza di appello.

La parte affida il ricorso a tre motivi:

- si lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 42 DPR n. 600/1973 e dell'art. 56 DPR n. 633/1972, in relazione all'art. 360 comma 1° n. 3 c.p.c.;
- si deduce violazione del combinato disposto degli artt. 39 comma 1° lett. d) DPR n. 600/1973, dell'art. 55 DPR n. 633/1972, dell'art. 62 sexies comma 3° D.L. n. 331/1993, dell'art. 2697 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c..

Con l'applicazione degli studi di settore, la contribuente produceva memoria con documenti, cosa di cui, però, **l'Ufficio non aveva tenuto conto**.

La Commissione Regionale avrebbe considerato, solo, la regolarità dell'instaurazione del contraddittorio, senza, in vero, sottolineare la mancata considerazione, da parte dell'Ufficio, delle ragioni addotte e documentate dal contribuente.

Detto questo, la contribuente rilevava la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione, con la precisazione che la parte avrebbe assolto l'onere della prova circa la presenza di condizioni idonee a giustificare l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti a cui applicare gli standard.

Secondo la lettura della parte, l'accertamento dell'Ufficio sarebbe stato illegittimo nelle considerazioni che si sarebbe posto in essere un accertamento presuntivo basato solo su valutazioni reddituali standardizzate e che si sarebbe valutata solo la prova fornita da meri indizi o di presunzioni semplici;

- si invoca la mancata analisi di un fatto decisivo per il giudizio e di discussione fra le parti, ex art. 360 n. 5 c.p.c..

La Commissione Tributaria Regionale avrebbe *illegittimamente* ignorato le motivazioni della contribuente al fine di giustificare i risultati economici e reddituali negativi dell'attività, nell'anno oggetto di accertamento.

La Corte di Cassazione rigetta il primo ed il secondo motivo, accoglie il terzo e cassa la sentenza impugnata rinviando alla Commissione tributaria regionale.

In particolare,

- considera inammissibile il primo motivo per carenza di autosufficienza, mancando la trascrizione dell'avviso con vizio di motivazione;
- legge il secondo motivo come infondato, poiché analizzando la sentenza impugnata la Commissione Tributaria Regionale avrebbe esaminato gli elementi adottati dalla contribuente, considerandoli irrilevanti rispetto allo scostamento accertato;
- considera il terzo motivo fondato.

La contribuente lamenta la non considerazione dei documenti e delle circostanze che ella stessa ha portato come prova contraria rispetto alla procedura dell'Ufficio al fine della determinazione del reddito presunto; inoltre, lamenta che la sentenza della Commissione Regionale non ha rilevato la questione dell'importanza della documentazione medica.

La Corte di Cassazione con la presente decisione, dimostra di rientrare a pieno nell'alveo della consolidata giurisprudenza circa il contraddittorio preventivo in materia di studi di settore.

A tal proposito secondo la giurisprudenza di legittimità, così come sentenze del 18 dicembre 2009 nn. 26635, 26636, 26637 e 26638, poi confermate con altre sentenze anche a seguito della restrizione interpretativa avvenuta con la sentenza a SS.UU., n. 24823 del 9 dicembre 2015.

Secondo gli Ermellini, la procedura di accertamento standardizzato con i parametri degli studi di settore **è un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce grazie al contraddittorio obbligatorio, pena nullità dell'accertamento, con il contribuente.**

Tale esito, come termine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla realtà economica del contribuente, deve rientrare, condizionandone la congruità, nella motivazione dell'accertamento dove vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese.

Nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, **il contribuente ha ampia facoltà di prova anche con presunzioni semplici**, conseguentemente, il giudice può valutare sia l'applicabilità degli standard al caso concreto, da dimostrare dall'ente impositore, sia la controprova su quanto portato dal contribuente.

24 ottobre 2017

Sonia Cascarano