

---

# Strumenti presuntivi: l'interpretazione della Cassazione

---

di [Commercialista Telematico](#)

**Pubblicato il 8 Settembre 2009**

in questo intervento ci soffermiamo sull'evoluzione dei metodi presuntivi di accertamento del reddito

Avvertita l'esigenza di uno studio sui metodi di controllo presuntivi, l'Ufficio del Massimario della Corte Suprema di Cassazione ha licenziato il 9 luglio 2009 (relazione n. 94) una relazione sui metodi presuntivi di accertamento del reddito, in riferimento, specificamente, all'evoluzione legislativa che, a partire dai “*coefficienti presuntivi*” del 1989, ha condotto ai “*parametri*” del 1996 ed agli odierni studi di settore (passando attraverso la cd. Minimum tax), con particolare riguardo alla natura ed alle relative conseguenze sul piano dell'onere della prova dei vari strumenti succedutisi nel tempo. In questo intervento vogliamo evidenziare proprio la parte iniziale di tale relazione – la premessa – che costituisce il filo conduttore della genesi dei diversi strumenti presuntivi, successivamente approfonditi.

## **Strumenti presuntivi di controllo e differenze con il cd. redditometro**

Va innanzitutto rilevata la distinzione posta dalla Corte fra strumenti presuntivi e accertamento sintetico. Infatti, il c.d. redditometro (art. 38, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973), si poggia su una presunzione legale *iuris tantum*, coerente con l'art. 53 Cost., “*perché ancora l'accertamento ad elementi rigorosamente dimostrati, idonei a costituire sicura fonte di rilevamento della capacità contributiva*”, mentre è vivo il dibattito dottrinario e giurisprudenziale sulla natura e sulle conseguenti ricadute di ordine teorico-pratico dei predetti metodi di accertamento “*standardizzato*”.

## **Gli strumenti presuntivi in genere**

In mancanza di espresse indicazioni normative, il necessario ricorso ai criteri interpretativi di tipo sia letterale che sistematico ha portato la dottrina, salve posizioni isolate, a dividersi tra la qualifica dei predetti strumenti come presunzioni semplici o legali (relative) e, per l'effetto, ad offrire differenti soluzioni sulle conseguenze dell'una o dell'altra impostazione, quali:

- la natura (sostanziale o procedimentale);

- l'inquadramento sistematico rispetto agli accertamenti previsti dall'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 (analitico o induttivo);
- i criteri di riparto degli oneri probatori tra ufficio e contribuente;
- il contenuto della motivazione dell'atto di accertamento;
- i poteri del giudice tributario.

La dottrina, inoltre, ha affrontato, a più riprese, il tema della conformità di tali strumenti ai principi costituzionali in materia tributaria, in particolare con riferimento agli studi di settore, non interessati, a differenza dei coefficienti del 1989 e dei parametri del 1995, da interventi della Corte costituzionale. La Corte Costituzionale, pur avendo, con la sentenza n. 105 del 2003, attribuito ai *"parametri la natura di presunzioni semplici, a differenza dei coefficienti presuntivi"*, non ha spiegato le ragioni di tale affermazione e non ha, quindi, avuto funzione di guida e di reale indirizzo nel successivo dibattito.

L'incessante evoluzione normativa relativa agli studi di settore ha contribuito ad introdurre ulteriori ambiti di discussione, non soltanto sui profili applicativi della disciplina di volta in volta modificata, ma anche su questioni di ordine sistematico, quali:

- la persistenza dei presupposti inizialmente previsti per fondare l'accertamento sugli studi (rapporto tra l'art. 10, comma 1, della l. n. 146 del 1998, come modificato dal comma 23 dell'art. 1, della l. n. 296 del 2006 e l'art. 62-sexies del d.l. n. 331/1993);
- l'impatto dei nuovi strumenti rappresentati dagli indicatori di normalità economica transitori e definitivi introdotti dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296, all'art. 1, comma 13 e 14.

La Corte di Cassazione ha ormai acquisito, in omaggio alla flessibilità dei vari metodi di accertamento espressione del principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione:

- *"L'esclusione di ogni automatismo nella loro applicazione"*; peraltro confermata dalla stessa Amministrazione finanziaria con la circolare n. 5/2008;
- *"L'ampio riconoscimento per il contribuente della possibilità di prova contraria, anche mediante presunzioni"*; l'utilizzo di altre presunzioni per smontare la presunzione da studi di settore;
- *"La crescente valorizzazione del contraddittorio e dell'adequazione della motivazione come parte fondante ed intrinseca agli atti di accertamento"* (di fatto, l'obbligatorietà del contraddittorio).

In questo quadro, la stessa Cassazione registra l'alternanza tra decisioni per le quali l'applicazione di tali metodi pone una *presunzione legale relativa* ed altre per cui gli stessi sono fondanti *presunzioni semplici*. Ciò però non porta a due distinte linee di pensiero circa la sufficienza dello scostamento rispetto ai parametri (in senso lato) per fondare l'accertamento da parte dell'amministrazione. Solo in alcuni casi sembra essere valorizzata tale autosufficienza, peraltro in fattispecie in cui non risultano apportati dal contribuente elementi giustificativi, nel corso dell'accertamento. Sullo sfondo, tuttavia, pur non essendo ancora definitivamente emersa nella giurisprudenza della Sezione una teorizzazione unitaria ed organica dei principi alla base dei metodi di accertamento "standardizzato", *"una tendenza in tal senso non sembra da escludere, in considerazione"*:

---

1. *Dell'identità di affermazioni in tema di:*

- *obbligatorietà del contraddittorio, conseguente allo scostamento rispetto ai ricavi del settore;*
- *ampiezza delle difese del contribuente, con possibilità di ricorrere anche a presunzioni;*
- *obbligo di adeguata motivazione, a fronte delle deduzioni del contribuente;*
- *natura procedimentale degli accertamenti de quibus, che giustifica il loro utilizzo anche per periodi di imposta anteriori, senza problemi di retroattività, poiché il potere in concreto disciplinato è quello di accertamento, sul quale non viene ad incidere il momento della elaborazione ”;*

2. *“Della più volte affermata prevalenza dello strumento più evoluto rispetto al precedente, sia nel rapporto tra parametri e studi di settore, che all’interno di questi, con applicazione della versione più recente, in quanto frutto di analisi più attendibili”.*

La natura evolutiva dei metodi di accertamento “standardizzato” non connota, quindi, il solo segmento interno a ciascuno di essi, ma ne rappresenta l'elemento unificante, sintomatico, evidentemente, dell’*unitarietà dinamica*” dell'istituto. Occorre, quindi, verificare, nella complessa evoluzione normativa che ha caratterizzato la materia, quali siano i vari orientamenti sul campo e le rispettive ricadute sull'accertamento e sul processo tributario. Allo stesso tempo, in una lettura di sistema, può essere utile riflettere se i vari metodi di accertamento succedutisi nel tempo, pur presentando analogie, restino ciascuno soggetto alla rispettiva disciplina, ovvero se l'evoluzione normativa ed interpretativa possa fondare il convincimento che gli stessi appartengono tutti al medesimo “*genus*”: quello degli “*accertamenti standardizzati*”, inteso come categoria unitaria evolutasi nel tempo, in relazione alla capacità dell'amministrazione di elaborare studi statistici sempre più affidabili e puntuali. In tale prospettiva, la Corte osserva che:

- La diversità di disciplina tra i vari strumenti non incide sui principi alla base del loro funzionamento, ma sulla loro diversa ampiezza ed operatività nel tempo, sotto il profilo soggettivo ed oggettivo;
- Identici sarebbero, invece, l'identità di inquadramento sistematico, l'inferenza dei parametri statistici (coefficienti, parametri in senso proprio o studi di settore) rispetto all'accertamento, l'atteggiarsi degli oneri delle parti in sede di contraddittorio e motivazione, la portata dei poteri del giudice tributario.

Gianfranco Antico 8 settembre 2009