
Parametri e studi di settore: l'inerzia del contribuente fa vincere il Fisco

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 9 Marzo 2012

in caso di accertamento parametrico, il contribuente che non si presenta al contraddittorio rischia di pregiudicare le proprie chances di difesa anche in sede processuale

Con ordinanza n. 1153 del 27 gennaio 2012 (ud. 15 novembre 2011) la Corte di Cassazione Civile, ha dato ragione al Fisco, sul ricorso proposto dai contribuenti avverso la sentenza con cui la C.T.R. della Calabria, in accoglimento dell'appello dell'Ufficio, riformava la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso introduttivo.

Il vero nocciolo della questione per il contribuente è dato dal fatto che l'A.F. non avrebbe motivato in sede provvedimentale nè provato in sede processuale le ragioni dell'applicabilità alla fattispecie dei parametri invocati - " *laddove, come nel caso in questione, l'accertamento è effettuato a carico di chi opera in un sistema economico a prezzi amministrati e/o in un contesto socio-economico caratterizzato dalla diffusa concorrenza di similari attività svolte abusivamente e/o con un valore reale dei beni strumentali basso (come si evince dal rapporto tra le immobilizzazioni cartolari e le bassissime quote di ammortamento), utilizzando gli schemi previsti dai d.p.c.m. del 29.01.1996 e del 27.03.1997, l'Autorità Finanziaria è tenuta a motivare adeguatamente il provvedimento di avviso e, in fase processuale, a sopportare il preciso onere probatorio fissato dall'art. 2697 c.c. (onde dimostrare la presunta evasione fiscale) ovvero a dedurre indizi gravi, precisi e concordanti che giustificano il ricorso alle presunzioni semplici ?*".

La Suprema Corte, quanto alla censura concernente l'asserita erronea applicazione dei principi in materia di onere della prova, rileva che le SS.UU., con sentenza n. 26635 del 2009, hanno affermato che la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza, pur non essendo ex lege determinata dal mero scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sè considerati, "nasce in esito al contraddittorio, da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente, il quale, in tale sede, ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame".

La Corte evidenziare, altresì, che, secondo quanto si legge nella sentenza impugnata (non specificamente censurata sul punto), *"l'Ufficio, in considerazione del fatto che i ricavi dichiarati erano inferiori a quelli calcolati, ha invitato il contribuente ad esporre e documentare i fatti e le circostanze idonee a giustificare lo scostamento dei ricavi dichiarati da quelli determinati con l'applicazione dei parametri. A fronte di tale formale invito l'appellato non ha fornito alcun elemento idoneo a giustificare lo scostamento rilevato"*.

Inoltre, *"dalla suddetta sentenza non risulta che il contribuente abbia in alcun modo allegato e provato, neanche in sede contenziosa, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standards" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame"*.

Brevi note

Il procedimento di accertamento con adesione trova il suo fondamento nel dialogo che necessariamente deve instaurarsi fra Fisco e contribuente, durante il quale viene posta in discussione la sostenibilità della pretesa fiscale, analizzati gli eventuali elementi che possano condurre alla sua riduzione o modificazione, e ponderata la convenienza a definire l'accertamento con l'adesione in rapporto alla prosecuzione della controversia in sede contenziosa.

Per l'istituto dell'accertamento con adesione introdotto dal D.Lgs. n. 218/1997, il contraddittorio diventa il punto nevralgico attorno al quale si fonda l'intero procedimento.

La circolare n.65/2001 – emanata a diversi anni di distanza dalla prima in materia di accertamento con adesione (C.M. n. 235/97) - ha precisato che *"l'esito del contraddittorio è suscettibile di incidere sulla pretesa fiscale..., solo qualora siano stati adottati dal contribuente, in tale sede, nuovi elementi di valutazione rispetto a quelli già conosciuti e quindi valutabili dall'ufficio in dipendenza dell'istruttoria svolta"*.

Gli studi di settore oggi, i parametri prima, costituiscono uno degli argomenti su cui si confrontano contribuenti, aziende e professionisti.

Se è vero che gli strumenti presuntivi costituiscono un efficace sistema per tassare il reddito, nella continua ricerca della giusta imposta, è altrettanto vero che possono essere limati in sede di contraddittorio, sulla base di eventuali giustificazioni addotte dal contribuente.

La giurisprudenza recente, anche quella di segno contrario agli uffici, ha un comune denominatore: la valutazione della presenza o meno di cause giustificative.

Se non vi sono cause che giustificano lo scostamento le Commissioni tributarie danno ragione agli uffici. Diversamente, decidono in favore del contribuente.

In materia di studi di settore, ricordiamo, innanzitutto, che la Corte di Cassazione, in una delle sue prime pronunce sul tema, con la sentenza n. 17229/2006 ha sancito l'illegittimità dell'accertamento non in funzione di una asserita mancanza di efficacia probatoria degli studi, ma in relazione proprio all'assenza del contraddittorio, fase fondamentale dell'attività istruttoria da parte dell'ufficio, in quanto garantisce al contribuente di vincere la presunzione costituita dagli studi di settore e, quindi, di far valere la regolarità del proprio operato. Per la Corte, infatti, è necessario *“che l'attività istruttoria amministrativa sia completata nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della L. 27 luglio 2000, n. 212, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di essere costretto ad adire il giudice tributario, di vincere la mera praesumptio hominis costituita dagli studi di settore”*.

L'essenzialità del contraddittorio - nell'applicazione di parametri e studi di settore - è stata confermata anche dalla sentenza della Corte n. 14027/2011: l'esito del contraddittorio, da un lato, non preclude l'impugnazione dell'atto impositivo e, dall'altro, consente in caso di comportamento inerte del contribuente di valutarne il contegno e di rendere sufficiente il rinvio allo strumento statistico ai fini della motivazione. Anche in questo caso viene richiamata la pronuncia a SS.UU.: la ratio decidendi della sentenza impugnata non è conforme alla giurisprudenza della Corte, secondo la quale *"la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema unitario che non si colloca all'interno della procedura di accertamento di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, ma la affianca, essendo indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui regolarità, per i contribuenti in contabilità semplificata, non impedisce l'applicabilità dello standard, nè costituisce una valida prova contraria, laddove, per i contribuenti in contabilità ordinaria, l'irregolarità della stessa costituisce esclusivamente condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata"*; e secondo la quale tale procedura di accertamento *"costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente"*.

Tuttavia, precisa la Corte, l'esito del contraddittorio *“non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente*

impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli standards, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito" (Cass., sezioni unite, 18 dicembre 2009, n. 26635).

La stessa Cassazione, anche nella Relazione n. 94 del 9 luglio 2009 del Massimario, ha evidenziato che:

- il contraddittorio procedimentale amministrativo è necessario nell'ambito degli strumenti standardizzati, in forza del principio generale dell'azione amministrativa del giusto procedimento, trattandosi di applicare ad un caso di specie uno dei criteri elaborati per categorie di soggetti e con efficacia di presunzione semplice, che comporta l'inversione dell'onere della prova e il suo caricamento sulle spalle del contribuente;
- la mancata partecipazione del contribuente, debitamente invitato, all'attività amministrativa istruttoria in contraddittorio con l'ufficio tributario legittima l'adozione dell'avviso di accertamento presuntivo;
- la prova che il contribuente non ha dato in sede procedimentale amministrativa può essere da lui fornita in sede processuale .

E ancora di recente, con ordinanza n. 20680 del 7 ottobre 2011 (ud. del 7 giugno 2011) la Corte di Cassazione ha confermato che – in un accertamento presuntivo fondato sui parametri - nel caso in cui il contribuente non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte, ne assume le conseguenze, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione dei parametri, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio col contribuente, nonostante il rituale invito. I motivi addotti dall'Amministrazione finanziaria sono stati ritenuti manifestamente fondati, col semplice richiamo al principio affermato a SS.UU., con la sentenza n. 26635/2009: *"la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente".* Quindi, *"nel caso in cui il contribuente non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte, egli "assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "standards", dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito"".* La Cassazione ha, inoltre, addossato sul contribuente le spese del giudizio (€ 1.200,00).

Ricordiamo che con ordinanza n. 23946 del 15 novembre 2011 (ud 26 ottobre 2011) la Corte di Cassazione ha confermato che nel caso in cui contribuente non risponde all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, *“per recente giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte (n. 26635 del 2009) l'accertamento può essere fondato esclusivamente sulla valutazione parametrica, rimanendo tuttavia impregiudicata la facoltà del contribuente di provare la inattendibilità della medesima, anche con presunzioni semplici, ed il potere del giudice di effettuare la valutazione comparativa degli elementi di prova adottati dalle parti”*. Nel caso di specie, *“il motivo è irrilevante ed inammissibile perchè non coglie la "ratio decidendi" della sentenza impugnata, che afferma preliminarmente la insufficienza dei dati parametrici, ma non fonda la decisione su tale assunto, bensì sulla affermazione successiva che il contribuente aveva fornito una prova contraria idonea a superare le ragioni addotte dall'Ufficio, provando che la attività libero-professionale di geometra era marginale rispetto a quella di amministratore di società”*. Né la CTR spiega *“le ragioni del suo convincimento, limitandosi ad affermazioni generiche ed apodittiche che non consentono che comprendere l'iter logico giuridico alla base della decisione”*.

9 marzo 2012

Gianfranco Antico

1 Con la sentenza n. 12630 del 38 maggio 2009 (ud. del 21 aprile 2009) la Corte Suprema di Cassazione ha affermato che: *“Vero è che la mancata partecipazione del contribuente, debitamente invitato, all'attività amministrativa istruttoria in contraddittorio con l'ufficio tributario legittima l'adozione dell'avviso di accertamento presuntivo; ciò tuttavia non impedisce al contribuente medesimo di fornire, in sede processuale, la prova che non ha dato in sede procedimentale amministrativa (v. Cass. Sez.5°, sentenza n. 2816 del 7.2.2008)”*.