
La frequenza universitaria salva il contribuente dai parametri

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 9 Aprile 2013

il contribuente che sta effettuando studi universitari e che contemporaneamente opera come libero professionista, gode di un'ovvia esimente rispetto ai dati standardizzati di parametri e studi di settore

Con la sentenza n.6234 del 13 marzo 2013 la Corte di Cassazione torna ad occuparsi di un caso di applicazione di parametri.

Il fatto

Con la sentenza n. 133/25/2006, depositata il 19.10.2006, la CTR della Puglia, sezione staccata di Foggia, accoglieva l'appello proposto da P.L.S., avverso la sentenza della CTP di Foggia, n. 28/08/2004, annullando l'avviso di accertamento Irpef, per l'anno d'imposta 1998, in cui veniva rettificato l'ammontare dei compensi dichiarati dal contribuente, di professione geometra, in applicazione dei parametri previsti dal D.P.C.M. 29/1/1996.

Rilevava al riguardo la CTR l'illegittimità dell'applicazione dei parametri in modo acritico, avendo l'ufficio l'onere di operare un riscontro di tipo contabile e/o documentale, tenendo conto dell'effettiva situazione del contribuente e della realtà in cui lo stesso opera.

I motivi della decisione

La Corte premette che il meccanismo di accertamento in base ai parametri, previsto dalla legge n. 549 del 1995, costituisce una disciplina transitoria, applicabile ai soli esercizi 1995, 1996, 1997, collocata tra il vecchio sistema dell'accertamento secondo "*coefficienti presuntivi*", di cui al Dl n. 69 del 1989, e il nuovo sistema degli studi di settore, in vigore dal 1998.

“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. 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 del contribuente 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. L’esito del contraddittorio, tuttavia, 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 (Sez. U., sentenza n. 26635 del 18/12/2009)”.

Nel caso sottoposto ai massimi giudici, “ il contribuente ha depositato fotocopia del libretto universitario, attestante il superamento di tre esami nell’anno 1998, dimostrando così di non aver esercitato la propria attività professionale di geometra a tempo pieno per l’intero anno di riferimento, circostanza, ritenuta dall’ufficio inidonea a modificare i valori accertati ma ritenuta, al contrario, dalla CTR, implicitamente idonea a ritenere congruo il reddito dichiarato, sconfessando la valutazione sulla base dei parametri, con valutazione di merito incensurabile in sede di legittimità”.

Brevi riflessioni

L’atto di accertamento fondato su strumenti presuntivi, parametri e studi di settore, è legittimo se il contribuente non fornisce e documenta debitamente la prova contraria.

In pratica, il dato di partenza è la legittimità dello strumento, che può essere modificato solo se il contribuente dimostra di non essere in una situazione di normalità. Nel caso di specie, il contribuente ha dimostrato di non trovarsi in una situazione di normalità, dal momento che, pur svolgendo l’attività di geometra, proseguiva gli studi universitari, con inevitabile sottrazione di tempo e risorse all’attività professionale.

Per certi versi, gli ultimi orientamenti giurisprudenziali si avvicinano molto al pensiero della circolare n. 5/E del 23 gennaio 2008, con la quale l’Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di indicazioni, in ordine alle modalità di utilizzo

dello studio di settore, in fase di accertamento, utilizzabili anche per i parametri.

Già la stessa Corte di Cassazione, con la sentenza n. 22555 del 5 novembre 2010 (ud. del 15 giugno 2010), nel confermare il principio espresso a SS.UU. (sentenze n. 26635, 26636, 26637, 26638 del 10 dicembre 2009 -ud. del 1° dicembre 2009), secondo cui la procedura di accertamento 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 in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, col contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento dell'elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese, ha affermato che la malattia, nel caso di specie, va debitamente provata da parte del contribuente.

Per dimostrare che il contribuente non rientra nello standard previsto occorre provare l'incidenza del fattore esterno (studi universitari, in questo caso) sulla produzione dei ricavi, cioè il nesso relazionale.

Ancora da ultimo, con l'ordinanza n. 29185 del 28 dicembre 2011 (ud. 7 dicembre 2011) la Corte di Cassazione è stata chiamata in causa ancora una volta in materia di studi di settore. Innanzitutto la Corte riafferma e conferma *“il principio (cfr, SS.UU. n. 26635 del 18/12/2009) secondo cui 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. 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. L'esito del contraddittorio, tuttavia, 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". Nel caso di specie, secondo i giudici supremi, tali principi risultano osservati dalla decisione impugnata laddove, "a fronte della dimostrazione da parte del contribuente che trattavasi di attività iniziata da poco e che il socio F.M. per questioni di salute non aveva potuto offrire la propria collaborazione e che quindi la redditività non ha raggiunto i parametri prefissati..., ha affermato l'obbligo dell'Ufficio di motivare adeguatamente sulla inattendibilità delle suddette controdeduzioni".

9 aprile 2013

Roberta De Marchi