

---

## Studi di settore e rilievi specifici ai coefficienti parametrici applicati

---

di [Antonio Gigliotti](#)

**Publicato il 6 Aprile 2013**

in caso di accertamento induttivo basato sugli studi di settore, incombe sul contribuente l'onere di muovere rilievi specifici ai coefficienti parametrici applicati e di dimostrare la sussistenza delle condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dagli standard applicati in fase di verifica

**Una volta che l'Amministrazione Finanziaria abbia accertato induttivamente il reddito d'impresa alla stregua degli elementi presuntivi risultanti dagli studi di settore, incombe sul contribuente l'onere di muovere rilievi specifici ai coefficienti parametrici applicati, nonché di dimostrare la sussistenza delle condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui è applicabile lo "standard" prescelto dai verificatori.**

Sono questi i principi di diritto enunciati dalla Suprema Corte di Cassazione, con l'ordinanza 10556 del 25 giugno 2012. Con tale pronuncia, la Sezione Tributaria ha respinto il ricorso del contribuente che, in sede di contraddittorio con l'Ufficio, si era limitato a dedurre, del tutto genericamente, la natura agricola del paese in cui svolgeva la sua attività e la presenza in esso di un grande supermercato.

### **Accertamento induttivo del reddito d'impresa - Premessa**

Una volta che l'Amministrazione Finanziaria abbia accertato induttivamente il reddito d'impresa alla stregua degli elementi presuntivi risultanti dagli studi di settore, incombe sul contribuente l'onere di muovere rilievi specifici ai coefficienti parametrici applicati, nonché di dimostrare la sussistenza delle condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui è applicabile lo "standard" prescelto dai verificatori.

Sono questi i principi di diritto enunciati dalla Suprema Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 10556 del 25 giugno 2012.

## **I fatti**

Il contribuente impugnava un avviso di accertamento ai fini IRPEF, IVA e IRAP per l'anno d'imposta 2004.

L'adita CTP accoglieva il ricorso.

Di poi, il giudizio d'appello che si concludeva a favore dell'Agenzia delle Entrate, in quanto a parere della Commissione Tributaria Regionale della Puglia, il contribuente, a fronte dei parametri presuntivi di reddito presi a riferimento dall'Amministrazione precedente, non era stato in grado di fornire prove concrete, in ordine allo scostamento dei ricavi dichiarati dai risultati degli studi di settore applicati.

## **Il ricorso**

Stante l'esito negativo del secondo grado di giudizio, la parte privata proponeva ricorso per cassazione, articolando due motivi, mediante i quali denunciava:

1. la violazione e falsa applicazione dell'articolo 62-sexies della Legge 331/1993, nonché degli articoli 39, comma 1, del d.P.R. 633/1973, e 54 del d.P.R. 633/1972;
2. l'insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia.

Dal canto suo, l'Amministrazione finanziaria replicava alle censure mosse dal contribuente con un controricorso.

## Le osservazioni della Corte

La Corte di Cassazione ha deciso di procedere all'esame congiunto dei due motivi formulati con il ricorso principale, in ragione della loro connessione.

A riguardo gli Ermellini hanno osservato che, trattandosi di un accertamento analitico – induttivo, la normativa applicabile è quella contenuta negli artt. 39, comma 1, del d.P.R. 633/1973, 54 del d.P.R. 633/1972, 62-sexies della L. 331/1993 e 3 L. 549/1995. Tali disposizioni prevedono la possibilità che l'Amministrazione Finanziaria, ai fini della rettifica delle dichiarazioni del contribuente, ricorra alla procedura di accertamento tributario standardizzato, mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore.

Ebbene, in linea di principio, la procedura standardizzata costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dal mero scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sé considerati:

- *“dovendo i suddetti parametri standardizzati giocoforza essere personalizzati con riferimento ai dati relativi all'attività svolta dal contribuente, sulla scorta degli elementi forniti in concreto da quest'ultimo in esito al contraddittorio, che va attivato obbligatoriamente con il medesimo, a pena di nullità”.*

Il contribuente, tuttavia, è tenuto a muovere rilievi specifici ai coefficienti parametrici applicati in concreto. Inoltre, sul medesimo incombe l'onere di provare, sia in sede amministrativa che giurisdizionale, la sussistenza di condizioni, anche con riferimento alla specifica realtà dell'attività economica esercitata:

- *“che giustifichino l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui è applicabile lo 'standard' prescelto dall'amministrazione finanziaria”.*

Si noti che la necessità di attivare il contraddittorio con il contribuente, in caso di accertamento da studi di settore, è stata evidenziata non solamente dalla giurisprudenza di legittimità (su tutte: Cass. SS.UU. 26635/09; Cass. 4148/09; Cass. 12558/10), ma anche dalla stessa Amministrazione Finanziaria, con la circolare numero 19/E/2010, che ha ripreso quanto già chiarito in precedenza, con la circolare numero 5/E/2008.

### **Corretto l'operato del Fisco**

In virtù delle suesposte considerazioni, in riferimento al caso di specie, gli Ermellini hanno ritenuto del tutto corretto l'operato dell'Agenzia delle Entrate.

Quest'ultima infatti, dopo aver dedotto induttivamente il maggior reddito d'impresa imputabile al contribuente sulla base delle risultanze degli studi di settore, aveva provveduto all'instaurazione del contraddittorio con la parte privata. Più precisamente in sentenza i Supremi giudici osservano che

*“(...) nel caso di specie, l'Amministrazione - una volta accertato induttivamente, alla stregua degli elementi presuntivi risultanti dagli studi di settore, il reddito d'impresa dichiarato dal contribuente – ha, altresì, correttamente tenuto conto dei rilievi mossi dal medesimo, nel previsto contraddittorio in sede amministrativa, in ordine al parametro applicato in relazione all'attività in concreto svolta”.*

Per converso il contribuente, sul quale incombe l'onere della prova contraria,

*“non ha fornito ulteriori elementi specifici di riscontro della fondatezza delle proprie argomentazioni, svolte in sede giurisdizionale, essendosi limitato a dedurre, del tutto genericamente, la natura agricola del paese in cui il medesimo svolge la sua attività, e la presenza, in esso di un grande supermercato.*

*Elementi questi, fra l'altro, smentiti, sul piano logico, dalla stessa grave incongruenza – della quale l'Amministrazione finanziaria può, del pari, tenere conto, oltre al risultato degli studi di settore (Cass. 16430/11) – tra i ricavi contabilizzati (€ 455.553,00) ed il reddito di impresa dichiarato (€ 9.464)”.*

## **Conclusioni**

Insomma, la Sezione Tributaria della Cassazione, per nulla persuasa dalle ragioni addotte a sostegno del ricorso, ha deciso per il rigetto del gravame, con conseguente condanna del contribuente alle spese di legittimità.

A ben vedere, la decisione in commento appare in perfetta linea con quello che è l'orientamento giurisprudenziale oramai prevalente in materia di studi di settore; orientamento che ha trovato la sua consacrazione con la nota sentenza a Sezioni Unite numero 26635 del 2009, con la quale la Cassazione ha sancito il principio, secondo il quale i segnali emergenti dallo studio di settore devono essere necessariamente corretti in contraddittorio con il contribuente, in modo da "fotografare" la specifica realtà economica della singola impresa, la cui dichiarazione dell'ammontare dei ricavi abbia dimostrato una significativa incoerenza con la normale redditività delle imprese omogenee considerate nello studio di settore applicato.

Tuttavia, pur facendo salva la necessità di attivare il contraddittorio con il contribuente, la giurisprudenza ha chiarito che spetta al privato dare prova, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, della sussistenza di condizioni che depongano per 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 preso a riferimento,

*“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. Anche se 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 come 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. SS.UU. 26635/2009).*

In sostanza, la giurisprudenza della Suprema Corte insegna che il contribuente ha tutto l'interesse a partecipare attivamente al contraddittorio con l'Amministrazione, onde far sorgere su quest'ultima il preciso obbligo di dare conto nelle motivazioni dell'atto impositivo delle ragioni che l'hanno indotta a disattendere le contestazioni sollevate dal contribuente. Diversamente, l'accertamento sarà legittimo, pur se fondato unicamente sul rilevato scostamento.

5 aprile 2013

Antonio Gigliotti