

Si a studi di settore e parametri se i redditi sono troppo bassi

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 3 Aprile 2013

la Cassazione ammette che sono applicabili in fase di accertamento i "parametri" se per più anni il contribuente dichiara redditi troppo bassi per essere credibili

Con la sentenza n. 5852 dell'8 marzo 2013 (ud. 23 ottobre 2012) la Corte di Cassazione ritiene legittimo l'utilizzo dei parametri in presenza di redditi bassi per più anni.

La doglianza del contribuente

Il contribuente deduce, fra l'altro, la contraddittoria ed omessa motivazione su punti decisivi della controversia con riferimento all'applicazione delle metodologie parametriche di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate e di rettifica del reddito del contribuente in assenza di indagini preliminari da parte dell'ufficio ovvero di emersione di differenze sostanziali tra i dati raccolti a seguito di tali indagini ed i dati dichiarati dal contribuente ed, in assenza, quindi, di altri elementi che possano generare presunzioni aventi il carattere della gravità, precisione e concordanza.

In particolare, il ricorrente sostiene che lo scostamento parametrico dei ricavi non può assurgere a dignità di prova, poichè privo dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti ai fini dell'applicazione dell'art. 39, del D.P.R. n. 600 del 1973, ed, in particolare, che ai fini dell'applicazione delle metodologie settoriali e parametriche di accertamento è imprescindibile che l'Ufficio svolga preliminarmente quelle indagini a cui è facultato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51, dalle quali devono emergere differenze sostanziali tra i dati raccolti e quelli contabilizzati e dichiarati dal contribuente. In altri termini, sempre secondo la prospettazione difensiva, i parametri non possono costituire essi stessi elementi sufficienti a motivare l'accertamento ma sono semplici indizi che, unitamente e a completamento di altri elementi acquisiti dall'ufficio, possono tutti insieme generare presunzioni semplici aventi i caratteri della gravità precisione e concordanza.

L'accertamento impugnato, aggiunge il contribuente, era invece fondato esclusivamente sulle acritiche risultanze di mere elaborazioni statistico-matematiche che prescindevano dalla effettiva capacità contributiva del soggetto accertato

e non potevano costituire di per sè sole presunzioni gravi, precise e concordanti in violazione dell'art. 53.

La motivazione della sentenza della Cassazione

La Corte richiama la pronuncia a Sezione Unite (n. 26635 del 18/12/2009), ove è stato 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 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"*.

In particolare, poi, le Sezioni Unite hanno puntualizzato che quel che da sostanza all'accertamento mediante l'applicazione dei parametri è il contraddittorio col contribuente dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell'impresa la *"presunzione"* indotta dal rilevato scostamento del reddito dichiarato dai parametri.

Nel caso in esame, secondo i Supremi giudici, la CTR ha pronunciato facendo corretta applicazione dei principi sopra illustrati, *"laddove da un canto ha rilevato che l'accertamento trovava la sua fonte non nella mera applicazione dei parametri e nello scostamento da questi dei redditi dichiarati ma dallo stesso confronto dei dati contabili presentati dal contribuente il quale solo per l'anno in esame (1996) aveva dichiarato compensi incassati in misura (inferiore) totalmente diversa da quella (superiore) dichiarata negli anni precedenti e successivi; dall'altro ha rilevato come il contraddittorio fosse stato regolarmente instaurato e si fosse, peraltro, concluso in senso parzialmente favorevole al*

contribuente (avendo l'Ufficio proposto, sulla base dei documenti apprestati dallo stesso contribuente, una nuova determinazione dei compensi detraendo l'importo delle fatture emesse nel 1997 relative ad attività prestata nel 1996 e riducendoli del 20% a fronte della ridotta attività lavorativa)".

Brevi riflessioni

L'atto di accertamento fondato su strumenti presuntivi (parametri e studi di settore) è legittimo se confrontato, in contraddittorio, col contribuente.

Gli ultimi orientamenti giurisprudenziali sono in linea con la 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.

Sul punto, le quattro sentenze della Cassazione a Sezioni unite (nn. 26635, 26636, 26637, 26638 del 10 dicembre 2009 - ud. del 1° dicembre 2009), rilevano che tali strumenti presuntivi rappresentano la predisposizione di indici rilevatori di una possibile anomalia del comportamento fiscale, evidenziata dallo scostamento delle dichiarazioni dei contribuenti relative all'ammontare dei ricavi o dei compensi rispetto a quello che l'elaborazione statistica stabilisce essere il livello "normale" in relazione alla specifica attività svolta dal dichiarante.

Si ricorda che la Sez. V, della Corte di Cassazione, con sentenza n. 24912 del 10/10/2008, ha affermato che *"in tema di accertamento dell'IVA, i parametri sono fondati su una presunzione legale relativa, con la conseguenza che il contribuente può sempre dimostrare l'insussistenza dei presupposti per l'applicazione dei maggiori indici di reddito in essi previsti, dando prova di specifiche circostanze che rivelino il conseguimento di un ammontare di ricavi inferiore; i coefficienti presuntivi di reddito rappresentano, infatti, un valore minimale nella determinazione del volume d'affari, che si pone alla base dell'accertamento del reddito in un'ottica statistica, non astratta, bensì riferita al singolo settore economico"*.

Successivamente, nello stesso senso, si è pronunciata la sentenza n. 8420 del 07/04/2009. In questo contesto, la stessa Corte di Cassazione rileva che sembrano emergere spazi *"per la sufficienza dello scostamento dai parametri a fondare l'accertamento, salva la prova contraria del contribuente. E' questa la linea suggerita dalla sentenza n. 3288 del 11/02/2009"*.

A questa prospettiva, pur senza fare espresso riferimento al concetto di presunzione legale, aderisce la sentenza n. 10945 del 14/05/2007, che ha affermato che l'applicazione degli stessi *"non necessita di motivazione specifica. È sufficiente l'indicazione dell'applicazione di tali parametri, in relazione ai quali, poi, è il contribuente a dovere, e*

potere, eccetto la inapplicabilità per ragioni contingenti, collegate a specifiche realtà locali, eventi straordinari e così via”.

3 aprile 2013

Gianfranco Antico