
Studi di settore: accertamento sempre motivato

di [Davide Di Giacomo](#)

Publicato il 14 Giugno 2017

in caso di accertamento da studi di settore, la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi con il semplice scostamento dai parametri ma devono emergere la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata su tali parametri

In tema di parametri o studi di settore la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi solo con lo scostamento dai parametri ma devono emergere la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata su tali parametri.

Quanto sopra è contenuto nella recente sent. n. 8033/2017 della Corte di Cassazione da cui emerge che la motivazione deve tener conto delle deduzioni fornite dal contribuente e da quanto emerso in sede di contraddittorio.

Si evidenzia preliminarmente che l'art. 42 del Dpr n. 600/1973 stabilisce al secondo comma che l'avviso di accertamento deve recare l'indicazione di precisi elementi quali l'imponibile, le aliquote applicate, delle ritenute d'acconto e dei crediti d'imposta e "*deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato*". L'accertamento, pertanto, è nullo se non reca la sottoscrizione, le indicazione e la motivazione.

Prima di entrare nello specifico del caso prospettato, si ritiene opportuno tracciare la posizione recente della giurisprudenza sul tema del contraddittorio e della motivazione dell'accertamento.

Contraddittorio

Come ribadito più volte dalla giurisprudenza di legittimità il contraddittorio con il contribuente rappresenta un elemento essenziale ed imprescindibile, al fine di realizzare l'adeguamento necessario alla realtà reddituale del singolo contribuente, potendo solo in tal modo emergere gli elementi idonei a commisurare la presunzione alla concreta situazione economica dell'azienda. Gli avvisi in rettifica e

d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati (art. 1, comma 162, legge n. 296/2006) (Cass. n. 13741/2017).

L'accertamento basato sulla verifica di conti correnti bancari deve essere sempre motivato previo disconoscimento delle prove addotte dal contribuente; quest'ultimo deve dimostrare che gli elementi desumibili dai movimenti bancari non sono collegabili ad operazioni imponibili e sono privi di rilevanza fiscale (Cass. n. 711/2017).

In tema dell'accertamento derivante da indagini finanziarie ogni singola movimentazione bancaria deve trovare la propria giustificazione in una specifica operazione contabile e, in caso di non coincidenza tra gli importi indicati nei documenti presentati e quelli dei movimenti bancari, la movimentazione non risulta giustificata e, di conseguenza, l'amministrazione finanziaria può recuperare a tassazione l'intero importo della stessa (CTP Milano n 5322/2016).

La motivazione dell'avviso di accertamento deve essere integrata dai richiami che la legge richiede per determinare l'imponibile dell'immobile ovvero il valore venale, imponibile che si ricava facendo richiamo ai parametri previsti dall'art. 5 D.Lgs. n. 504/1992. I predetti parametri in ordine alle aeree fabbricabili devono richiamare la zona territoriale di ubicazione, l'indice di edificabilità, la destinazione d'uso consentita, gli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, i prezzi medi rilevati sul mercato e per quanto riguarda l'edificabilità questa non deve essere ipotetica ma effettiva. Le risultanza catastali, ove non contestate dal Comune interessato, a cui incombe l'onere probatorio del presupposto impositivo e motivazionale dell'accertamento, costituiscono prova della esistenza dell'immobile. Infatti l'art 5, c. 6, del D.Lgs. n. 504/1992 prevede la determinazione del valore dei fabbricati iscritti in catasto nella misura risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite vigenti all'1 gennaio dell'anno di imposizione (CTR Emilia Romagna, 22/01/2016, n. 82).

L'istituto del contraddittorio endoprocedimentale può derivare da fonti di natura diversa come nel caso dell'accertamento con adesione a seguito di prova fornita dal contribuente, in quanto non è necessario che la relativa iniziativa venga adottata dall'ufficio finanziario, (CTR Puglia n. 98713/017).

Nella fattispecie in esame la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della CTR che, riformando la sentenza di primo grado, ha respinto il ricorso avverso l'avviso di accertamento con cui l'ufficio finanziario ha determinato il maggior reddito ai fini Ires.

In particolare, la società ha eccepito la nullità dell'accertamento per carenza di motivazione ex art. 42 del Dpr n. 600/1973

La Corte ha ritenuto che la dedotta nullità dell'atto impositivo per inadeguatezza e incompletezza della motivazione non era stata esaminata in effetti nella sentenza impugnata.

In materia di parametri o studi di settore la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento dai parametri, ma deve essere integrata, sotto il profilo delle prove, con le ragioni per cui sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio.

Il contraddittorio con il contribuente rappresenta, quindi, un elemento essenziale ed imprescindibile del giusto procedimento, con lo scopo di realizzare il corretto adeguamento alla situazione reddituale del singolo contribuente, potendo solo così emergere gli elementi idonei commisurare la presunzione alla situazione reale economica dell'impresa.

Da quanto precede ne consegue che la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento dai parametri, ma deve essere integrata (anche sotto il profilo delle prove), a pena di nullità, con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente durante il contraddittorio; solo così possono emergere la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione fondata su detti parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria a carico del contribuente (cfr. Cass n. 27822/2013).

I giudici hanno ritenuto che la CTR abbia omesso di valutare l'adeguatezza della motivazione dell'atto di accertamento alla luce delle deduzioni fornite in contraddittorio dal contribuente e della situazione reale indicata dallo stesso, per cui hanno ritenuto di accogliere il ricorso della società rinviando la causa al altra sezione della competente Commissione.

14 giugno 2017

Davide Di Giacomo