
Il contribuente inerte al contraddittorio da studi di settore perde

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 24 Luglio 2017

se un contribuente rimane inerte durante il contraddittorio relativo ad un accertamento basato sugli studi di settore rischia di perdere la causa per via del suo comportamento

Con l'**ordinanza n. 14970 del 15 giugno 2017**, la Corte di Cassazione ha legittimato l'accertamento dell'ufficio, a mezzo studi di settore, nei confronti di un contribuente, che era rimasto inerte all'invito al contraddittorio operato.

In sostanza, *“ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato ed il contribuente ometta di parteciparvi ovvero si astenga da qualsivoglia attività di allegazione, l'ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri (Cass. 12428/2012; Cass. 22599/12; Cass. 17646/14; Cass. 10047/16)”*.

Le due diverse ragioni della decisione

I principi affermati nella pronuncia, che costituiscono le ragioni posti a fondamento della decisione assunta, richiamando il pronunciamento a **Sezioni Unite n. 26635/2009**, sono i seguenti.

- *“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 impostore, 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".

- *“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 all'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 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', né 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. La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore differisce dalla procedura di accertamento di cui all'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, essendo - al contrario di questa - indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili e gli studi di settore costituiscono, come si evince dall'art. 62 sexies del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito in legge 29 ottobre 1993, n. 427, solo uno degli strumenti utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria per accertare in via induttiva, pur in presenza di una contabilità formalmente regolare, ma intrinsecamente inattendibile, il reddito reale del contribuente (Cass. 23096/2012; Cass. 20060/14). Infatti in tema di IVA, come delle altre imposte, il D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62 sexies, comma 3, convertito, con modificazioni, dalla L. 29*

ottobre 1993, n. 427, nel prevedere che gli accertamenti condotti ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze (nel testo vigente ratione temporis, trattandosi di accertamento relativo all'anno d'imposta 2004) tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62 bis dello stesso D.L. n. 331 cit., autorizza l'ufficio finanziario, allorché ravvisi siffatte 'gravi incongruenze', a procedere all'accertamento Induttivo anche fuori delle ipotesi previste dall'art. 54, e, in particolare, anche in presenza di una contabilità formalmente in regola, con conseguente ammissibilità della stessa tipologia accertativa oltre le ipotesi già previste dal successivo D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55 (cfr. Cass. 24482 del 2014; Cass. n. 3302 del 2014, Cass. n. 5977 del 2007)".

Brevi note

Nonostante gli studi di settore stiano per essere riposti in cantina e sostituiti dagli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISAF), che rappresenteranno il posizionamento del contribuente rispetto ad una serie di indicatori significativi, su una scala da 1 a 10 (i principali aspetti utilizzati per la misurazione dell'indice sono: analisi preventiva di affidabilità dei dati dichiarati; analisi delle anomalie economiche; analisi di plausibilità di valore aggiunto, ricavi/compensi, reddito), si continuerà ancora per lungo tempo ad esaminare le varie pronunce della Corte sul tema studi di settore.

L'essenzialità del contraddittorio, nell'applicazione di parametri e studi di settore, è stata confermata anche dalla sentenza della Corte di Cassazione 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. (n. 26635/2009)**: 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".

E di recente si possono segnalare alcuni interventi della Cassazione.

- Con l'**ordinanza n. 24198 del 30 novembre 2010** (ud. del 27 ottobre 2010) la Corte di Cassazione ha affermato che *“qualora il contribuente, come è pacifico nella fattispecie, sia stato invitato al contraddittorio endoprocedimentale con esito negativo, l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione dei parametri, e l'onere della prova posto a suo carico consiste esclusivamente nella dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto, mentre spetta al contribuente fornire la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standard o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce”*.
- Con l'**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. Quindi, nel caso in cui il contribuente non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte, 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”*.
- Con l'**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”*.

- Con l'**ordinanza n. 1153 del 27 gennaio 2012** (ud. 15 novembre 2011) la Corte di Cassazione Civile, ha dato ragione al Fisco. La Corte evidenzia, altresì, che, secondo quanto si legge nella sentenza impugnata, *"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"*.
- Con l'**ordinanza n. 3302 del 13 febbraio 2014**, la Corte di Cassazione ha legittimato l'accertamento a mezzo studi di settore, nell'ipotesi in cui il contribuente non risponde al questionario e rifiuta l'invito al contraddittorio. *"Invero l'argomento, secondo cui l'amministrazione fosse già in possesso della documentazione è molto vago, ed inoltre irrilevante, ove si consideri che i Mod. 770 delle ditte committenti al limite avrebbero anche potuto essere non del tutto attendibili, sicché era preciso onere dell'inciso fornire la prova dello scostamento consistente del reddito rispetto allo studio di settore, alla luce delle sue inadempienze di cui sopra in sede amministrativa"*.
- Con la **sentenza n. 20082 del 24 settembre 2014** (ud. 11 febbraio 2014) la Corte di Cassazione ha riaffermato la necessità del contraddittorio orale. *"Il contraddittorio fra l'Ufficio ed il contribuente è dunque la sede deputata alla messa in relazione degli standard con la concreta realtà economica, ed ove il contribuente si sottragga al contraddittorio, non sollevando così contestazioni in ordine alla distanza fra il parametro astratto e la concreta situazione, ne sopporta la conseguenza, nel senso che l'Ufficio potrà motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione dei parametri. A tali principi di diritto non si è sottratto il giudice di merito il quale, dando atto che il contribuente in relazione alla fase del contraddittorio si era limitato alla produzione di una memoria scritta, omettendo di comparire a seguito dell'invito inviato in sede di avvio del procedimento, ha argomentato nel senso che l'accertamento non rappresentava la mera risultanza dell'applicazione di standard, ma derivava dalla messa in relazione con dati risultanti*

dalla dichiarazione dei redditi. In tale quadro motivazionale nella sentenza impugnata si valorizzano le modifiche apportate dall'Ufficio, sulla base della documentazione prodotta nel corso del giudizio dal contribuente, a vantaggio di quest'ultimo”.

24 luglio 2017

Gianfranco Antico