



LE NOVITA' 2013

GLI STUDI DI SETTORE

maggio 2013

L'autore si è laureato presso l'Università degli Studi di Napoli, facoltà di Economia e Commercio di Napoli. Vincitore di tre cattedre e relative abilitazioni all'insegnamento: discipline giuridiche ed economiche - aziendali e commerciali - tecniche, turistiche ed alberghiere. Dottore Commercialista e Revisore contabile.

Già Dirigente del Ministero Economia e Finanze, è iscritto nell'elenco dei Giudici Tributari, è CTU in civile e penale presso il Tribunale di Santa Maria Capua Vetere, già revisore dei conti, per nomina del Ministro dell'economia e delle finanze, del Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali.

Esperienza quarantennale nell'accertamento fiscale, in indagini di polizia giudiziaria e tributaria e in indagini di polizia valutaria nei settori cosiddetti *sensibili*, a forte rischio di frodi e riciclaggio. Partecipazione attiva ad investigazioni antifrode con incarichi ministeriali, anche come coordinatore dello Servizio di vigilanza e antifrode (SVAD) e vari incarichi nell'ambito dello scambio di funzionari dei vari Paesi della Comunità, più volte relatore nell'ambito del programma Mattheus.

Custom Expert, ha collaborato nell'ambito dell'antifrode con le Dogane Americane, settore sicurezza, "U.S. Custom and Border Protection-Airport Jamaica NY" della Columbia Association Of U.S. Customs & Affiliated Government Agencies CIAO / FIAO in qualità di Supervisor anni 2004-2005.

Insignito del premio "San Matteo 2003", conferito dal Direttore Generale dell'Agenzia delle Dogane, che viene rilasciato a dieci funzionari, a livello nazionale, che si sono distinti per capacità professionali, impegno e particolare dedizione al servizio, con motivazione specifica "Il Dr. Campanile ha rivestito incarichi di particolare responsabilità distinguendosi per il profondo impegno e particolare dedizione. Gli è stata sempre riconosciuta una particolare propensione all'approfondimento delle problematiche connesse ai compiti di istituto svolti.

Molto significativi risultano gli articoli e le pubblicazioni di cui è stato autore; ha ottenuto riconoscimenti accademici per i suoi studi su tematiche sia giuridiche che economiche".

Esperienza più che ventennale in qualità di docente in corsi di formazione e master: LUISS, Eurosportello della Camera di Commercio, Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, Agenzia Delle Dogane e vari Ordini provinciali di Dottori Commercialisti ed Esperti contabili. Convegnaista e pubblicista da oltre un ventennio sulle tematiche fiscali, in Diritto Tributario Comunitario, in Diritto Tributario Internazionale, e in Penal-Tributario; competenze professionali specifiche nel Diritto comunitario ed internazionale, nella Fiscalità e Commercio Internazionale, in Revisioni legali, fiscali e societarie.

Sindaco effettivo di varie società, tra cui anche la ex Cassa Rurale di Casagiove; da più di sei anni revisore contabile nel CNSD di Roma.

Articolista da più di un ventennio per riviste specializzate, per il recente passato, *Il Fisco*, il Giornale dei Dottori Commercialisti, le riviste di giurisprudenza tributaria ed, attualmente, scrive per *Il Doganalista* una rivista di commercio e fiscalità internazionale. Pubblica sul sito www.anasped.it.

Lo studio tributario internazionale Campanile si avvale della collaborazione di professionisti iscritti all'albo dei consulenti del lavoro e esperta in Management economia internazionale, internazionalizzazione delle imprese.

Francesco Campanile

STUDI DI SETTORE

GLI STUDI DI SETTORE

La pubblicazione sul sito dell'Agenzia delle entrate e gli indirizzi giurisprudenziali delle Commissioni tributarie e della Suprema Corte di Cassazione. Tutela GERICO 2013

Sono stati pubblicati sul sito dell'Agenzia delle Entrate ben 205 modelli per la comunicazione dei dati rilevanti per gli studi di settore, che costituiscono parte integrante dell'Unico 2013, e il nuovo software che conferma la versione "beta", dopo aver superato la fase di sperimentazione, che permettono di calcolare la congruità, tenuto conto della normalità economica e della coerenza per 205 studi di settore applicabili per il periodo d'imposta 2012. In sostanza, hanno ricevuto lo start: n.24 studi per i professionisti, n.70 per il settore commercio, n. 60 per i servizi e n.51 per le industrie manifatturiere. L'Agenzia ha precisato che tutti i nuovi modelli tengono conto degli interventi sugli studi di settore, applicabili al periodo d'imposta 2012, previsti dai Decreti ministeriali del 21 marzo 2013, del 28 marzo 2013 e del 23 maggio 2013. Inoltre, il nuovo Gerico include i correttivi anti-crisi (quadro T) che, "in teoria", dovrebbero correggere gli effetti recessivi di questa crisi che non accenna a rientrare. Tutto è pronto per procedere alla compilazione del modello Unico e dei relativi versamenti, che dovrà avvenire il 16 giugno (quest'anno il 17 giugno perché il 16 è domenica). L'Agenzia ha così precisato: gli scostamenti di lieve entità non devono necessariamente intendersi quelli che si collocano all'interno del cd. intervallo di confidenza, potendo rientrare in tale ipotesi anche gli scostamenti inferiori al ricavo minimo di riferimento". Sostanzialmente, è come dire, non ci sono limiti al potere discrezionale dell'Agenzia!!! L'Agenzia, nelle sue esternazioni "fuori porta", ha affermato che le annualità precedenti a quelle del nuovo redditometro non possono essere oggetto di rilettura più favorevoli per il contribuente laddove le nuove regole lo fossero, in quanto, secondo una indicazione proveniente dalla Direzione centrale normativa, a margine di un convegno, l'adattamento dei nuovi calcoli su quelli vecchi "risulterebbero problematici" ed anche perché "i criteri su cui si basa il nuovo redditometro, nascono da una base d'informazione a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, che in passato non c'era". Prepariamoci per attivare la nostra tutela più che altro "sullo strapotere" che veramente è senza limiti, in grado di prevaricare anche i giudizi della Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite.

Le pubblicazioni ci sono ma restano le problematiche che continueranno ad esserci se l'Agenzia continua ad interpretare, l'art. 62-sexies, comma 3, DL.n.331/93, in modo restrittivo nell'argomentare che uno scostamento significativo tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore, determinato da gravi incongruenze, la legittimano ad emettere un avviso di accertamento sulla differenza tra i due ricavi.¹

¹ Vedi anche Circ. n. 5 del 2008 dell'Agenzia delle Entrate.

Questa tesi non è condivisa non solo dalla giurisprudenza delle Commissioni Tributarie Provinciali ² ma anche dalla Suprema Corte di Cassazione, sentenza n. 3923 dell'11 febbraio 2011, come, nella fattispecie sottoposta al suo giudizio, in cui il contribuente eccepiva lo scostamento tra i ricavi accertati e quelli presuntivi, rientranti nel cosiddetto “intervallo di confidenza”.

INTERVALLO DI CONFIDENZA

L'Agenzia ammette lo spread tra i due ricavi in detto intervallo ma fino ad un certo limite, nel senso che laddove il contribuente dovesse trovarsi con ricavi dichiarati spontaneamente superiori al ricavo minimo, ancorchè, inferiori al ricavo puntuale di Gerico, potrebbe anche scegliere di non adeguarsi; ma l'Agenzia non ne ha mai definito l'ampiezza di questo intervallo e, quindi, è difficile definire da quale percentuale accerterà il contribuente. Anzi, l'Agenzia ha avuto modo di precisare³, non fosse altro per confondere ancora di più il contribuente, nell'affermare che: *“gli scostamenti di scarsa rilevanza potrebbero rilevarsi inidonei ad integrare le gravi incongruenze, di cui parla il precedente art. 62-sexies”* ma che comunque detti elementi possono essere utilizzati *unitamente ad altri elementi disponibili e acquisibili con gli ordinari poteri istruttori”*.

Inoltre, l'Agenzia ha precisato che *gli scostamenti di lieve entità non devono necessariamente intendersi quelli che si collocano all'interno del cd. intervallo di confidenza, potendo rientrare in tale ipotesi anche gli scostamenti inferiori al ricavo minimo di riferimento”*

In buona sostanza, l'Agenzia vuole affermare che non ci sono limiti al suo potere discrezionale: chi si scosta, comunque, viene accertato, anche chi si pone con scostamenti inferiori al ricavo minimo di riferimento.

Bisognava, al contrario, fissare di quanto il contribuente potesse spingersi tra il suo reddito dichiarato e quello fondatamente desumibile dagli studi di settore, di quanto si potevano disattendere le pretese di Gerico; buio completo!!!

I lumi possono derivare direttamente dalla giurisprudenza delle Commissioni Tributarie per vedere fissata una percentuale che costituisce *lieve scostamento, quel limite oltre il quale scatta l'accertamento.*

² CTP Reggio Emilia sent. n. 217 del 22 novembre 2010

³ Circolare n. 5/E del 23 gennaio 2008

Fermo restando l'attuale atteggiamento dell'Agenzia, bisogna adire il giudice che è l'unico che può disattendere le pretese del Fisco sulla sua legittimità o sulla non applicazione gli studi alla realtà socio-economica del contribuente.

Di qui, rimane l'unica strada percorribile il ricorso puntando sul dissenso dell'ultima giurisprudenza delle Commissioni tributarie Provinciali, che hanno previsto, dal punto di vista quantitativo, una percentuale di variazione tra ricavi dichiarati e quelli desumibili presuntivamente dall'1% al 25/30%⁴. La Corte di Cassazione, dal canto suo, ha varie volte affermato che l'accertamento standardizzato, previsto per gli studi di settore, è legittimo anche nell'ipotesi di una contabilità formalmente corretta ed è applicabile al caso concreto, non costituendo, però, di per sé ex-lege applicabile automaticamente per tutti i contribuenti. Sostanzialmente, il giudice di legittimità pone sullo stesso piano sia le presunzioni semplici del Fisco che quelle del contribuente ma alla fine è solo lui che può intervenire per assicurare la certezza del diritto dando la possibilità al contribuente di esibire una documentazione, che costituisce valenza probatoria, presunzione semplice, per assurgere a controprova contro le pretese del Fisco, che è tenuto ad attivare il contraddittorio, **pena la nullità dell'accertamento.**

Il ricorso è sempre possibile indipendentemente dalle risultanze del contraddittorio ed il contribuente può presentare in giudizio anche altri elementi per convincere il giudice sull'esclusione dagli studi di settore.

Del resto la Suprema Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, ha avuto modo di affermare che **gli studi di settore, come il redditometro, rientrano nel genus degli accertamenti standardizzati, sicchè una forma più evoluta delle varie tipologie di accertamento appartenenti a tale genus prevale sulle precedenti.**

Gli interventi della Suprema Corte a Sezioni Unite hanno ribadito il carattere di **presunzioni semplici degli studi di settore, al pari di quelle presentate dal contribuente;** deve essere il giudice a trarne le conclusioni. Sul punto le sentenze del 18 dicembre 2009:

-n. 26635 Cass. Sez. Unite;

.n. 26636 “ “ “ ;

-n. 26637 “ “ “ ;

-n. 26638 “ “ “ .

4 CTP MILANO N. 60 DEL 18 APRILE 2005 ha affermato che le *gravi incongruenze* sussistono allorché il valore dei ricavi non dichiarati sono superiori al 25%/30% dei ricavi desumibili presuntivamente.

Le stesse conclusioni delle sentenze riportate sono state richiamate recentemente da una **sentenza della CTP Reggio Emilia, n. 74 del 18 aprile 2013**, che riguardava un avviso di accertamento sull'applicazione dell'art. 38 del DPR 600/73 (redditometro).

Non può sottacersi **dell'ultimo intervento stonato dell'Agenzia delle entrate, che, in una delle sue esternazioni "fuori porta" della Direzione centrale normativa, ha affermato che le annualità precedenti a quelle del nuovo redditometro non possono essere oggetto di rilettura più favorevoli per il contribuente laddove le nuove regole lo fossero, in quanto "l'adattamento dei nuovi calcoli su quelli vecchi "risulterebbero problematici" ed anche perché "i criteri su cui si basa il nuovo redditometro, nascono da una base d'informazione a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, che in passato non c'era".**

GIURISPRUDENZA DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE SULL'AMPIEZZA DELL'INTERVALLO DI CONFIDENZA.

Allo stato attuale e per il recente passato, le Commissioni tributarie, nelle loro sentenze, hanno cercato di dare concretezza all'ampiezza del cd. *intervallo di confidenza*. portando in rilievo una percentuale, che parte dall'1% per arrivare al 25-30%; sostanzialmente, se il divario tra ricavo accertato e ricavo dichiarato è inferiore al limite superiore, fissato dal giudice, l'accertamento da parte dell'Ufficio è illegittimo.

-SENTENZA N. 169 DEL 20 MARZO 2013 CTP CALTANISSETTA

La Commissione ha accolto il ricorso formulato dal contribuente che dall'accertamento dell'Agenzia delle entrate è risultato uno scostamento del 6%. Così la Commissione:

"Il ricorso appare fondato e va accolto".

"Ed invero, benché non possa contestarsi la legittimità della applicazione, ai contribuenti, dei coefficienti presuntivi di redditività da parte dell'Amministrazione Finanziaria, in quanto la legittimità di tale "Modus operandi" è stata espressamente riconosciuta dalla Corte Costituzionale con Ordinanza n.8 del 12/01/2000, va tuttavia evidenziato che tale applicazione in concreto si realizza mediante il ricorso allo strumento ordinario dello "accertamento".

*Nel caso di specie, a parere del Collegio, dagli stessi motivi di ricorso e dalla documentazione prodotta sono emersi elementi presuntivi idonei a poter ritenere effettivo il reddito dichiarato dalla ricorrente, avuto riguardo: a) alla peculiarità nell'espletamento dell'attività da parte della ricorrente, tenuto conto anche dell'età della stessa, alla tipologia di attività espletata soggetta a crisi per la notoria concorrenza di altri esercenti anche stranieri, sia dell'ubicazione e del luogo in cui viene espletata; b) al fatto che **lo studio di settore porta ad un discostamento dei ricavi dichiarati, rispetto a quelli minimi, di appena il 6%**; c) la inattendibilità degli elementi oggettivi indicati dall'Amministrazione Finanziaria e riferiti alle autovetture ed a beni immobili*

risultati intestati al marito e non alla ricorrente (circostanze, queste, non contestate dall'Amministrazione stessa). Ciò essendo, infondato ed illegittimo si palesa l'accertamento del maggior reddito operato dall'Amministrazione Finanziaria in forza dell'applicazione degli sudi di settore per cui l'Avviso di Accertamento impugnato va annullato.

Sussistono fondate ragioni in dipendenza della peculiarità della materia, per compensare tra le parti le spese di giudizio”.

Anche le sentenze seguenti hanno affermato che le **gravi incongruenze**, per costituire scostamento del maggiore imponibile rispetto ai ricavi dichiarati e, nel contempo, l'Ufficio essere legittimato nell'accertamento, deve tollerare una percentuale di variazione, che sarà stabilita dal giudice.

-SENTENZA CTP COMO N. 57 DEL 2 APRILE 2012

Secondo il Collegio risulta non importante uno scostamento tra il ricavo minimo e il ricavo dichiarato dell'1,7% nella fattispecie sottoposta al suo giudizio.

-SENTENZA N. 47 DEL 17 FEBBRAIO 2011 CTP LECCE

Il Collegio pugliese **ha sentenziato la nullità dell'accertamento in base agli studi di settore se la differenza tra ricavi dichiarati e ricavi accertabili risultano superiori del 17%.**

-CASSAZIONE N. 3923 DEL 17 FEBBRAIO 2011

La Suprema Corte, in tale sentenza si è spinta fino ad un massimo del 7% della differenza tra i due ricavi, già tante volte citati.

SENTENZE DELLA GIURISPRUDENZA DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE SUGLI STUDI DI SETTORE

E' variegata la giurisprudenza delle Commissioni Tributarie. Rivediamo gli interventi giurisprudenziali:

SENTENZA N. 264 DEL 10/4/2013 CTR REGIONALE LAZIO – SEZ. XIV

In tale fattispecie l'Ufficio ricorre in appello presso la CTR Lazio, che ha accolto le doglianze del contribuente e rigetta l'appello dell'Ufficio.

*Un contribuente esercitava in (...) l'attività di laboratorio di pasticceria con annessa vendita. L'Agenzia delle Entrate di (...), rilevato che per l'anno 2003 i ricavi erano inferiori a quelli determinati a mezzo degli, **studi di settore** notificava avviso di accertamento per maggiori ricavi di circa Euro 50.000,00 (ricavi dichiarati 111.000, contestati Euro 161.000), con conseguenti maggiori imposte per Irpef, Irap, Iva e sanzioni di legge. (...) **impugnava l'avviso di accertamento.***

La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso del (...) affermando che il medesimo aveva addotto una serie di eventi, che impedivano l'applicazione ad essa del reddito quantificato dagli studi di settore.....

*Si costituisce (...), chiedendo la conferma della sentenza. Deduce in particolare, quanto agli **studi di settore**, che gli stessi devono fondarsi sull'esistenza di gravi incongruenze tra ricavi, compensi, corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili **dagli studi di settore.** Ovvero*

occorre che i risultati di tali studi siano supportati dalla specifica realtà dell'impresa, esposta dal contribuente. Deduce essere infondata la dichiarazione di grave incongruenza dichiarata dall'Agenzia nella fattispecie, del rapporto tra materie prime acquistate per Euro 89.000 e ricavi dichiarati per Euro 111.000, in quanto l'improvvisa chiusura dell'esercizio aveva impedito l'utilizzo delle materie prime acquistate, in quanto deperibili.

Circa il calcolo delle riduzioni, sarebbe stato l'Ufficio ad avere equivocato, in quanto, dopo aver detto che avrebbe calcolato gli abbattimenti sull'intero ricavo, ciò che avrebbe portato il ricavo a meno del dichiarato, li aveva invece applicati solo sulla differenza tra dichiarato ed accertato. Da qui la mancata accettazione da parte del contribuente.

L'appello è infondato.....

Così il Collegio:

“La Corte di Cassazione, con indirizzo uniforme, ha statuito che “la procedura di accertamento tributario standardizzato, mediante l'applicazione 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, 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 la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards, o la specifica realtà 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 disattese le contestazioni sollevate dal contribuente (cass. 26635 e 26638 del 18.12.2009)”.

SENTENZA N. 169 DEL 20 MARZO 2013 CTP CALTANISSETTA

In tale fattispecie l'Agenzia si costituisce in giudizio e resiste al ricorso del contribuente che aveva eccepito all'accertamento dell'Ufficio

Ciò essendo, a parere del Collegio, l'applicazione degli studi di settore effettuata dall'Amministrazione Finanziaria attraverso l'Accertamento, si palesa in realtà come una mera semplicistica applicazione di un criterio matematico, per di più genericamente utilizzato per tipologia di contribuenti, per cui deve ritenersi che **la determinazione del reddito in base a tale meccanismo meramente matematico non possa di per sé costituire “presunzione grave precisa e concordante” idonea, da sola, a far desumere resistenza di “attività non dichiarate” ovvero a rendere “falso, incompleto od inesatto” il reddito dichiarato dal contribuente e, conseguentemente, legittimare l'Accertamento.** Dal tenore letterale del disposto di cui all'art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973, infatti, appare evidente che l'Accertamento su “presunzioni semplici” deve comunque essere riferito al caso concreto e trovare giustificazione in elementi logici di inadeguatezza ed incompletezza della contabilità e di quanto dichiarato dal contribuente. A ciò si aggiunga che lo stesso art. 3, comma 184 della L. n. 549 del 1995 fa espresso riferimento a parametri “fondatamente attribuibili al contribuente in base alle caratteristiche ed alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta”, per cui non v'è dubbio che il ricorso all'applicazione di parametri presuntivi di reddito, che di per sé comporta una mera operazione matematica, debba comunque essere adeguatamente motivato con il riferimento ad elementi concreti che, con riferimento alla peculiare attività produttiva di reddito svolta dal contribuente, evidenzino in modo “grave preciso e concordante” la inattendibilità di quanto dichiarato dal contribuente stesso.

Nel caso di specie, benché preventivamente l'Amministrazione Finanziaria avesse proceduto al contraddittorio con la ricorrente, in realtà l'Avviso di Accertamento impugnato appare privo di idonea ed adeguata motivazione in quanto, da un lato, tenuto conto delle osservazioni presentate dalla ricorrente in sede di contraddittorio, l'applicazione degli studi di settore non risulta adeguatamente supportato da concreti elementi logico - presuntivi “gravi precisi e

concordanti" riferiti all'attività concretamente espletata dalla ricorrente e tali da poter far ritenere "incompleto, falso ed inesatto" il reddito dichiarato per l'anno in questione dal contribuente".

SENTENZE DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE IN TEMA DI STUDI DI SETTORE

Esaminiamone qualcuna:

SENTENZA CASSAZIONE CIVILE, SEZ. V 15 MAGGIO 2013, N. 11635

Con tale sentenza la Suprema Corte affronta le problematiche inerenti all'accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore sostenendo che trattasi di un sistema di presunzioni semplici e di meri strumenti di ricostruzione per elaborazioni statistiche della normale redditività, che non sono idonei a dimostrare che trattasi di presunzioni gravi, precise e concordanti per far scattare l'accertamento induttivo.

La S.C. è stata chiamata a pronunciarsi su un ricorso dell'Agenzia delle Entrate contro la sentenza della Commissione Regionale della Campania, con la quale era stato rigettato l'appello dell'Ufficio, che confermava l'avviso di accertamento, emesso nei confronti del ricorrente, in applicazione dei parametri di cui alla Legge n. 549 del 1995, art. 3, commi 181 e ss. E al D.P.C.M. 29 gennaio 1996.

La Corte così ha sentenziato:

*Con sentenza n. 26635 del 2009, le Sezioni unite di questa Corte hanno affermato il seguente principio di diritto: "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 sè 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".*

SENTENZA CASSAZIONE CIVILE, SEZ. V 15 MAGGIO 2013, N. 11633

Con tale sentenza la Corte Suprema riprende il concetto scaturito dalla sentenza n. 26635 del 2009 sulla procedura di accertamento tributario standardizzato, mediante l'applicazione di meri strumenti di ricostruzione per l'elaborazione statistica della normale redditività, che comunque può nascere solo **in esito al contraddittorio che va attivato obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente che ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuti, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dagli accertamenti standardizzati.**

Così la sentenza:

Con sentenza n. 26635 del 2009, le Sezioni unite di questa Corte hanno affermato il seguente principio di diritto: "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".

La sentenza impugnata non risulta conforme a detto principio.

Il giudice, infatti, non ha tenuto conto del fatto che il contraddittorio endoprocedimentale - pur da egli stesso ritenuto di "enorme rilevanza" - nella fattispecie non aveva dato esito positivo a causa del rifiuto della contribuente di accettare una proposta di riduzione avanzata dall'Ufficio (con richiesta, anzi, di procedere con metodo ordinario), senza tuttavia, almeno stando a quanto risulta dalla sentenza, che la stessa contribuente avesse fornito, in quella sede, specifiche prove della inapplicabilità dei parametri al caso concreto. Ciò, in base al principio suddetto, legittimava l'Ufficio all'emissione dell'avviso di accertamento sulla base dello scostamento del reddito dichiarato da quello risultante dallo standard applicabile, senza necessità, contrariamente a quanto affermato dal giudice di merito, di ulteriori riscontri, fermo rimanendo il potere del giudice di valutare, trattandosi di accertamento basato su presunzione semplice, la

fondatezza della pretesa tributaria sulla base degli elementi probatori forniti in giudizio dall'Ufficio e dalla contribuente (come viene riferito nel controricorso).

La Corte ha accolto il ricorso, cassando la sentenza impugnata e rinviandola ad altra Sezione della CTR Piemonte, che dovrà riesaminare la controversia, **uniformandosi all'enunciato principio**, **oltre che a provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.**

Sostanzialmente, la Suprema Corte di Cassazione ha voluto ribadire che i parametri non possono essere applicati in modo acritico, senza operare un seppur minimo riscontro contabile e senza tener conto – e in ciò il contraddittorio assume enorme rilevanza -la situazione del contribuente e la realtà socioeconomica in cui opera.

Per il giudice a quo l'applicazione dei parametri e degli studi di settore non è automatica.

SENTENZA CASSAZIONE CIVILE, SEZ. V 15 MAGGIO 2013, N. 11145

Con tale sentenza la Suprema Corte ha espresso il suo giudizio di legittimità sulle doglianze del contribuente su un suo principio, ormai consolidato, che l'accertamento standardizzato dell'entrate non è applicabile universalmente ed è rilevante solo in presenza di *scostamenti importabili e significativi rispetto alla normalità*, fermo restando di non rimanere inerte al contraddittorio, su iniziativa dell'Agenzia delle Entrate, la quale può mettere in atto il ricorso all'art. 54 e 55 del D.P.R. 26 ottobre 1072, n. 633, anche in presenza di una contabilità corretta e regolare.

Sostanzialmente, l'Ufficio può utilizzare dei supporti razionali, paragonabili a bollettini di mercato o notiziari Instat, nei quali è possibile reperire dati medi presuntivamente esatti, che possono essere utilizzati anche con una contabilità formalmente corretta ma ne **deve essere dimostrata l'infondatezza, con la prova contraria fornita dal contribuente**; è su questo che deve pronunciarsi il giudice, non sui dati statistici già provati ma sulle prove idonee atte a vincere la presunzione.

Nella fattispecie, il Giudice di appello, la CTR Toscana, aveva confermato la sentenza resa dalla CTP di Grosseto, che aveva accolto il ricorso proposto dalla ricorrente, relativo ad un accertamento emesso sulla base degli studi di settore.

La CTR aveva motivata la sua sentenza specificando che il reddito della contribuente risultava congruo **per il tipo di attività svolta** ed era l'Ufficio che non aveva dimostrato la legittimità dell'accertamento sui

chiarimenti e sulle giustificazioni sufficienti ad accogliere le sue controdeduzioni.

Rimane fermo che l'esito del contraddittorio non preclude il ricorso al giudice tributario, che deve valutare liberamente **l'applicabilità degli standards al caso concreto**, con la controprova offerta dal contribuente, che non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento, avendo ampia facoltà di utilizzare presunzioni semplici, anche se non ha risposto al contraddittorio. Il giudice valuterà tanto sulle prove semplici offerte dal contribuente quanto sulla mancata risposta all'invito.⁵

La Corte ha affermato che la CTR ha erroneamente considerato che l'applicazione degli studi di settore costituisce valenza probatoria solo nell'ipotesi di una contabilità formalmente corretta

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" (Cass. S.U. n. 26635 del 2009).

Orbene, la Commissione tributaria regionale si è solo parzialmente attenuta ai principi di diritto sopra esposti, ritenendo erroneamente che i risultati degli studi di settore sarebbero idonei a sostenere l'accertamento dell'ufficio solo in caso di contabilità tenuta regolarmente e non avrebbero da soli valenza probatoria in caso di contabilità tenuta regolarmente. Il primo motivo di ricorso, pertanto, merita di essere accolto.

Una strada, tutta in salita, che i professionisti dovranno affrontare in un momento in cui le aziende sono al collasso, moltissime hanno cessato di esistere e quelle che resistono non hanno tregua nel periodo recessivo che attanaglia l'economia globale.

Lo Studio Campanile

5-Cass. n. 5977 del 14/03/2007; Cass. n. 8643 del 06/04/2007; Cass. n. 7184 del 25/03/2009; Cass. S.U. n. 26635 del 2009.