

Gli studi di settore secondo il Fisco, dopo le recenti pronunce della Corte di Cassazione in tema di accertamenti basati sui risultati di Gerico

di Alvise Bullo e Fabrizio Dominici

In un precedente nostro intervento (1) sugli studi di settore, abbiamo sostenuto che questi strumenti presuntivi di determinazione del reddito devono essere inquadrati tra i mezzi di accertamento analitico-induttivi di cui all'art. 39, comma 1, lettera *d*), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione al fatto che gli stessi appartengono al novero dei metodi di rettifica di specifiche poste reddituali, che mirano a correggere i ricavi o i compensi dichiarati. Di per se, quindi, tali strumenti, non possono costituire motivazione autonoma da ritenersi sufficiente per fondare l'accertamento e le loro risultanze, di certo non sollevano l'ufficio dal provare, anche con altri mezzi, l'infedeltà della dichiarazione. Tale orientamento è stato confermato dalle Sezioni Unite della Suprema Corte che con le note sentenze di dicembre 2009 hanno posto fine alla *querelle* sulla loro valenza probatoria (2).

La circolare n. 19/E del 14/04/2010

Con la circolare n. 19/E del 14/04/2010 (in "*Fi-*

nanza & Fisco" n. 12/2010, pag. 1081), l'Agenzia delle Entrate ha fornito ai propri uffici periferici, istruzioni finalizzate a gestire le controversie in essere sugli studi di settore, non mancando però di disattendere le statuizioni dei Supremi Giudici.

Sulla motivazione

Più in particolare la citata circolare, dopo aver premesso che la motivazione dell'atto di accertamento, fondato sugli studi di settore, "deve dar conto delle ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio", conclude (contraddittoriamente), affermando che la mancata indicazione delle ragioni per le quali sono state disattese le giustificazioni fornite del contribuente in sede endoprocedimentale, non configura una carenza di motivazione dell'atto se, "tali ragioni sono comunque state esplicitate ... in sede di contraddittorio e riportate nel relativo verbale, ovvero siano comunque desumibili dal medesimo verbale, consegnato al contribuente e quindi da questi co-

Nota (1) — A. BULLO e F. DOMINICI: *La rilevanza del contraddittorio come strumento di difesa dagli studi di settore* (in "*Finanza & Fisco*" n. 6/2009, pag. 525).

Nota (2) — Sentenze nn. 26635 (riportata in stralcio a pag. 2361), 26636 (riportata in stralcio a pag. 2361), 26637 (riportata in stralcio a pag. 2362) e 26638 (riportata in massima a pag. 2363 e integralmente in "*Finanza & Fisco*" n. 44/2009, pag. 3929) del 18/12/2009.

nosciuto”. Insomma, la circolare vorrebbe far passare una sorta di legittimazione *per relationem*, che attribuisca agli atti della fase precontenziosa, la medesima valenza giuridica dell’avviso di accertamento, volendo in tal modo impropriamente sanare quel difetto di motivazione dell’atto che risulti privo delle prescrizioni attinenti alla esplicitazione della motivazione. Tale indicazione ci sembra non condivisibile posto che la stessa Agenzia delle entrate, con le circolari n. 31/E del 22 maggio 2007 (in **“Finanza & Fisco” n. 20/2007, pag. 1444**) e circolare 5/E del 23 gennaio 2008 (§ 3 — in **“Finanza & Fisco” n. 2/2008, pag. 154**), aveva affermato che “la motivazione degli atti di accertamento basati sugli studi di settore non deve essere di regola rappresentata dal mero, ‘automatico’ rinvio alle risultanze degli studi di settore, ma deve dare conto in modo esplicito delle valutazioni che, a seguito del contraddittorio con il contribuente, hanno condotto l’Ufficio a ritenere fondatamente attribuibili i maggiori ricavi o compensi determinati anche tenendo conto degli indicatori di normalità”, chiarendo poi che “qualora, il contribuente abbia formulato eccezioni, con riguardo ad uno o più dei predetti profili, **la motivazione dovrà ovviamente spiegare le ragioni che hanno indotto a ritenere infondate, in tutto o in parte, le argomentazioni addotte**”. Insomma, le indicazioni fornite con la circolare dell’Agenzia delle entrate in esame, sul tema della motivazione, non sembrano coerenti né con la sua stessa prassi né con il dettato normativo che stabilisce che la motivazione dell’atto deve trovare giustificazione nella legge senza alcuna possibilità di ricercare legittimazione (*per relationem*), in atti appartenenti alla fase endoprocedimentale tipica del contraddittorio. Ricordiamo infatti che l’Ufficio è tenuto ad indicare l’*iter* logico-deduttivo da cui scaturisce la pretesa, senza esimersi dall’esplicitare (nell’ambito della motivazione), le ragioni per le quali le argomentazioni difensive siano state disattese e ciò per il fatto che l’assolvimento dell’onere motivazionale è funzionale all’esercizio del diritto

di difesa che è costituzionalmente garantito (3).

Sul contraddittorio

La giurisprudenza ha fatto rilevare come gli studi di settore vadano utilizzati dagli uffici solo dopo aver esperito un preventivo contraddittorio, aver valutato le controdeduzioni del contribuente, gli argomenti e la documentazione fornita e, soprattutto, dopo aver motivato in sede di accertamento le ragioni del mancato accoglimento delle giustificazioni fornite dal contribuente. “La valutazione di affidabilità dello studio nel caso concreto deve essere effettuata nell’ambito del contraddittorio instaurato con il contribuente, dopo l’avvio della procedura di accertamento con adesione, sulla base anche degli elementi forniti, idonei ad incidere sulla fondatezza della presunzione, nei termini innanzi precisati. I suddetti chiarimenti trovano peraltro corrispondenza nelle indicazioni già espresse nelle recenti circolari n. 31 del 22 maggio 2007 (§ 2.2 - in **“Finanza & Fisco” n. 20/2007, pag. 1451**) e n. 38 del 12 giugno 2007 (in **“Finanza & Fisco” n. 22/2007, pag. 1659**) (4)”. Il documento di prassi n. 19 del 2010, conclude l’argomento invitando gli uffici periferici ad abbandonare il contenzioso in essere ogniqualvolta vi siano riscontri documentali e motivazionali per i quali risulti evidente la carenza delle prescrizioni richiamate dalla giurisprudenza di legittimità e nel ribadire la centralità del contraddittorio, invita gli uffici ad una rilettura del punto 3 della circolare n. 5/E del 23 gennaio 2008, che lo ricordiamo, consente all’Ufficio di commisurare alla concreta realtà economica del contribuente, la presunzione indotta dallo scostamento rilevato. La mancata attivazione del contraddittorio comporta infatti l’assenza di un elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l’azione amministrativa, onde per cui, devono ritenersi viziati gli avvisi di accertamento basati sugli studi di settore applicati, qualora carenti della fase contraddittoria. Il documento di prassi, non manca poi di ricordare agli uffici che, in presenza di

Nota (3) — In questo senso: A. BULLO e F. DOMINICI, *Dal P.V.C. all’avviso di accertamento: brevi note sul processo di formazione dell’atto impositivo* (in **“Finanza & Fisco” n. 34/2008, pag. 3010**).

Nota (4) - Così, la circolare n. 5/E del 23 gennaio 2008 (§ 3 - in **“Finanza & Fisco” n. 2/2008, pag. 153**) richiamata nella circolare 19/E del 14 aprile 2010 (§ 2 - in **“Finanza & Fisco” n. 12/2010, pag. 1083**).

tale omissione, puntualmente rilevata dal contribuente nel corso del giudizio di prime cure, gli uffici ometteranno di coltivare le controversie in essere prendendo motivatamente posizione sulle spese di giudizio, fornendo a tal fine, elementi che possano giustificarne la compensazione.

Inerzia del contribuente

La Corte di Cassazione, con due recenti pronunce “gemelle” (sentenza n. 15905 — **vedi pag. 2365** e 15909 del 06/07/2010) ha affermato che è privo di vizi motivazionali l'accertamento fondato esclusivamente sugli studi di settore se il contribuente non ha fornito spiegazioni in sede amministrativa. La sentenza ribadisce l'importanza della partecipazione del contribuente al contraddittorio, rammentando che il contribuente ha l'onere di provare, senza limiti, la sussistenza delle condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti a cui possono essere applicati tali strumenti presuntivi “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”. Vengono quindi confermate, dalla giurisprudenza di legittimità, le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate che con la citata circolare, ha affermato che il contribuente che ha rifiutato l'in-

vito al contraddittorio, pone la valutazione della sua condotta al cospetto del collegio e per di più, legittima l'Ufficio a motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione delle risultanze dello strumento presuntivo (5). La circolare, invero, si spinge ben oltre le conclusioni della giurisprudenza di legittimità, traslando l'assenza del contribuente in contraddittorio sul piano del merito ed arrivando ad affermare che “in caso di mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio, la Suprema Corte ha ritenuto sussistenti i requisiti di gravità, precisione e concordanza”. L'affermazione non si ritiene condivisibile per via del fatto che i giudici di legittimità nelle motivazioni delle citate sentenze, si sono solo limitati a giustificare la motivazione dell'atto portante la pretesa, in relazione alla mancata partecipazione al contraddittorio e senza con ciò volerne elevare la valenza presuntiva, che rimane, lo ricordiamo, limitata ad una “estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali elaborati sulla base ... delle dichiarazioni di un campione di contribuenti”. In altre parole, la mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio, legittima la motivazione dell'avviso di accertamento. Il contribuente infatti, nel giudizio tributario dispone di tutte le facoltà di difesa, incluso il ricorso, visto la natura presuntiva dell'accertamento, a presunzioni semplici (6), anche se non ha risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte. Questo principio che ha trovato il suo punto di inizio nella sentenza della Cassazione n. 26635/2009 a Sezione Unite è stato poi successivamente ribadito dalle sentenze n. 15905/2010 (**vedi pag. 2365**) e n. 15909/2010 della Sezione tributaria della Suprema Corte.

Nota (5) — A tal proposito la Corte di Cassazione con la pronuncia n. 15905 puntualizza che “in tal caso, però, egli assume (il contribuente) 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”.

Nota (6) — Anche per la sentenza n. 16235 del 09/07/2010 della Corte Suprema di Cassazione, Sez. Tributaria (**vedi pag. 2368**), negli accertamenti presuntivi “la prova contraria a favore del contribuente non deve avere necessariamente collegamenti con dati documentali, ma può essere costituita, in assenza di indicazioni normative specifiche contrarie, anche da presunzioni che il Giudice nel suo prudente apprezzamento va a configurare e a valutare”.

LE MASSIME^(*) RICHIAMATE DALL'AUTORE

CAS - Sez. U - Sentenza n. 26635 del 18/12/2009
Presidente: Carbone, Relatore: Botta

(Stralcio)

10. Si può, pertanto, affermare il seguente **principio di diritto**: “La procedura di accertamento 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 in relazione ai soli *standard* in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell’accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli *standard* alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell’accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell’attività accertativa siano state disattese. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all’impugnazione dell’atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l’applicabilità degli *standard* al caso concreto, che deve essere dimostrata dall’ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente”.

11. Applicando il principio enunciato al giudizio in esame, il ricorso si rivela infondato dovendosi rispondere negativamente al quesito proposto dall’amministrazione ricorrente, secondo la quale i parametri costituirebbero, *ex lege* (art. 3, commi 179-189, L. n. 549 del 1995), una *presunzione legale relativa*, che assolverebbe in sé tanto la motivazione dell’accertamento, quanto l’onere della prova gravante sull’Ufficio, **il giudice di merito, nella libera valutazione delle risultanze probatorie, ha accertato in fatto che i parametri adottati non erano applicabili nel caso concreto, in relazione alla effettiva realtà dell’impresa, trattandosi di attività svolta in un piccolo paese dell’entroterra lucano, i costi erano riferiti a minime quantità di beni e servizi e i beni**

strumentali utilizzati erano ormai obsoleti e acquistati in tempi remoti. Il giudice di merito ha tratto il proprio convincimento anche dall’esito del *contraddittorio endo-procedimentale* nel quale si era pervenuti alla definizione di un reddito inferiore a quello presunto su base parametrica, **con successiva notifica di atto di accertamento sulla base del reddito originariamente contestato al contribuente a seguito del mancato pagamento da parte di quest’ultimo di quanto definito per adesione**: il giudicante, rilevata la discrasia rivelata dal contraddittorio tra reddito accertato su base parametrica e reddito definito per adesione, ne ha tratto la ragionevole conclusione di “una non sicura e certa quantificazione del reddito effettivamente attribuibile al contribuente facendo apparire il maggior reddito e volume d’affari attribuito un mero riferimento”.

Pertanto il ricorso deve essere rigettato. Non occorre provvedere sulle spese, stante la mancata costituzione della parte intimata.

PQM

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Rigetta il ricorso.

CAS - Sez. U - Sentenza n. 26636 del 18/12/2009
Presidente: Carbone, Relatore: Botta

(Stralcio)

9. Si può, pertanto, affermare il seguente **principio di diritto**: “La procedura di accertamento 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 in relazione ai soli *standard* in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell’accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione

(*) Salvo diversa indicazione Massime elaborate dal Massimario della Corte di Cassazione.

statistica degli *standard* alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli *standard* al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente".

10. Applicando il principio enunciato al giudizio in esame, il ricorso si rivela infondato dovendosi rispondere negativamente al quesito proposto dall'amministrazione ricorrente, secondo la quale i parametri costituirebbero, *ex lege* (art. 3, commi 179-189, L. n. 549 del 1995), una *presunzione legale relativa*, che assolverebbe in sé tanto la motivazione dell'accertamento, quanto l'onere della prova gravante sull'Ufficio. **Il giudice di merito, nella libera valutazione delle risultanze probatorie, ha accertato in fatto che i parametri adottati non erano applicabili nel caso concreto, in relazione alla effettiva realtà dell'impresa, trattandosi di attività svolta in un piccolo paese montano della Sardegna, in zona depressa e con caratteri di marginalità anche in relazione a difficoltà interpersonali, produttive sociali e di mercato.** Il giudice di merito ha correttamente rilevato l'inammissibilità di una applicazione rigida ed acritica dei parametri, costituenti presunzioni semplici, affermando la ineludibilità di un adeguamento personalizzato rispetto alla concreta realtà economica oggetto dell'accertamento, nel cui quadro assumono specifica rilevanza differenze territoriali e locali che ben possono giustificare (anche presuntivamente, si potrebbe dire) una redditività minore di quella risultante dalla elaborazione statistica degli *standard*.

Il ricorso deve essere, pertanto, rigettato. La complessità della questione e le rilevate incertezze interpretative giustificano la compensazione delle spese della presente fase del giudizio.

PQM

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Rigetta il ricorso. Compensa le spese.

CAS - Sez. U - Sentenza n. 26637 del 18/12/2009
Presidente: Carbone, Relatore: Botta

(Stralcio)

9. Si può, pertanto, affermare il seguente **principio**

di diritto: "La procedura di accertamento 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 in relazione ai soli *standard* in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli *standard* alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli *standard* al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente".

10. Applicando il principio enunciato al giudizio in esame, il ricorso si rivela infondato, quanto al primo motivo, poiché lo stesso investe l'atto impositivo in luogo della sentenza impugnata, peraltro senza osservare il principio di autosufficienza che avrebbe imposto al ricorrente di riportare nel ricorso il contenuto motivazionale dell'avviso ritenuto insufficiente, e quanto al secondo motivo, perché il giudice di merito ha deciso in linea con le considerazioni che sono qui state svolte. Infatti, dopo aver affermato che l'applicazione dei parametri può dar luogo ad una presunzione grave, precisa e concordante "solo se confortata da altri elementi, sia pure parimenti indiziari", che ben "possono essere costituiti da atti o fatti del contribuente o da altre circostanze" ed aver rilevato "l'importanza che assume nell'*iter* procedimentale di tale tipologia accertatrice, la fase preliminare del contraddittorio prevista dal legislatore per bilanciare il grave indizio a favore dell'ufficio", **il giudice di merito evidenzia che l'immotivata non adesione da parte del contribuente al contraddittorio costituisce elemento indiziaro convergente a supportare la corrispondenza a realtà dell'accertamento, unitamente al fatto che "nella fase contenziosa non è stata offerta (dal contribuente) alcuna prova a confutazione della pretesa impositiva, se non inconsistenti affermazioni"**.

Il ricorso deve essere, pertanto, rigettato. La complessità della questione e le rilevate incertezze interpretative giustificano la compensazione delle spese della presente fase del giudizio.

PQM

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Rigetta il ricorso. Compensa le spese.

CAS - Sez. U - Sentenza n. 26638 del 18/12/2009

Presidente: Carbone, Relatore: Botta

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - IVA (Imposta sul valore aggiunto) - Parametri per la determinazione presuntiva dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari - Emanazione del DPCM 29/01/1996 e del DPCM 27/03/1997 di approvazione dei parametri - Procedura di approvazione - Parere preventivo del Consiglio di Stato - Necessità - Esclusione - Art. 17, comma 4, della L 23/08/1988, n. 400 - Art. 3, commi da 181 a 189, L 28/12/1995, n. 549

ACCERTAMENTO - Accertamenti e controlli - Accertamenti presuntivi - Mancanza dello svolgimento del contraddittorio - Conseguenze - Illegittimità dell'azione amministrativa

ACCERTAMENTO - STUDI DI SETTORE - PARAMETRI - IMPOSTE SUI REDDITI - IVA (Imposta sul valore aggiunto) - Accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore - Risultanze delle elaborazioni statistiche - Natura - Presunzioni semplici - Adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente attraverso il contraddittorio obbligatorio - Necessità - Conseguenze - Contenuto dell'accertamento - Motivazione - Riferimento alle peculiari condizioni in cui il contribuente opera anche attraverso le informazioni acquisite in sede di contraddittorio - Sussistenza - La motivazione deve spiegare le ragioni che hanno indotto a ritenere infondate, in tutto o in parte, le argomentazioni contrarie fornite dal contribuente - Fondamento - Artt. 62-bis e 62-sexies, del DL 30/08/1993, n. 331, conv., con mod., in L 29/10/1993, n. 427 - Art. 10, della L 08/05/1998, n. 146 - DPR 31/05/1999, n. 195 - Art. 3, commi da 181 a 189, L 28/12/1995, n. 549 - Art. 42, del DPR 29/09/1973, n. 600 - Art. 2729 c.c.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la procedura speciale di approvazione dei parametri previsti dall'art. 3, comma 181, della legge 28 dicembre 1995, n.

549, in quanto derogatoria rispetto a quella statuita dall'art. 17 della legge n. 400 del 1988, non necessita del preventivo parere del Consiglio di Stato. Infatti il D.P.C.M. 29 gennaio 1996 («*Elaborazione dei parametri per la determinazione di ricavi, compensi e volume d'affari sulla base delle caratteristiche e delle condizioni di esercizio sull'attività svolta*») è un atto amministrativo che ha la funzione di indicare all'Amministrazione finanziaria metodo e procedure per la determinazione dei presupposti sulla base dei quali procedere all'accertamento dei ricavi e, quindi, dell'imposizione per i soggetti passivi delle varie imposte. La sua emanazione è prevista dall'art. 3, comma 186, legge 549 del 1995 con una specifica procedura che non contiene alcun riferimento alla procedura di cui all'art. 17, legge n. 400 del 1988, norma che, attesa anche la mancanza di qualsiasi definizione del predetto provvedimento come "regolamento" da parte della legge istitutiva dei parametri risulta, pertanto, inapplicabile nella specie. (*Massima non ufficiale*)

Conf.: Cass. n. 27656/2008

Il contraddittorio procedimentale amministrativo è necessario anche in materia tributaria in forza del principio generale dell'azione amministrativa del *giusto procedimento*. Pertanto, anche in assenza di una espressa previsione normativa, il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile che legittima l'azione amministrativa. (*Massima non ufficiale*)

Conf.: Cass. n. 2816/2008

La procedura di accertamento 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 in relazione ai soli *standard* in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli *standard* alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli *standard* al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente. In questa

prospettiva va ribadito che quel che dà sostanza all'accertamento mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore è il contraddittorio con il contribuente dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell'impresa o dell'attività professionale la "presunzione" semplice indotta dal rilevato scostamento del reddito dichiarato dai parametri o dalle risultanze degli studi di settore. Pertanto, la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento, ma deve essere integrata, anche sotto il profilo probatorio, con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio: è da questo più complesso quadro che emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui pa-

rametri o sugli studi di settore e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente. In tali ipotesi, l'onere della prova, è così ripartito: *a)* all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello *standard* prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento; *b)* al contribuente, che può utilizzare a suo vantaggio anche presunzioni semplici, fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli *standard* o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce. (*Massima non ufficiale*)

Vedi: Cass. 26459/2008, 4148/2009

Conf: Cass. SS.UU. 26635/2009, 26636/2009, 26637/2009