

## GLI STUDI DI SETTORE DA SOLI NON LEGITTIMANO L'ACCERTAMENTO

Gli studi di settore costituiscono presunzioni semplici e quindi, da soli, non legittimano l'accertamento. A mettere un punto fermo, questa volta, è la Corte di Cassazione a sezioni unite che, con la sentenza n.26635 del 18 dicembre scorso, conferma l'orientamento oramai prevalente in materia di accertamento da studi di settore.

Presunzioni semplici, che quindi, per consentire la rettifica dei ricavi dichiarati dal contribuente, debbono essere suffragati da ulteriori elementi gravi, precisi e concordanti. Trova dunque sostegno la posizione che il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei consulenti del lavoro sta portando avanti da tempo. Che questa fosse l'interpretazione più corretta la Cassazione l'aveva affermato anche in altre occasioni e la stessa Agenzia delle Entrate ha modificato negli ultimi tempi il proprio orientamento. Da ultimo nel 2009, invitando i propri uffici periferici, in caso di scostamento da parte dei contribuenti, ad approfondire l'esame della posizione verificando la situazione degli altri periodi di imposta affiancando anche la verifica con il cd. redditometro. L'auspicio è che ora l'Agenzia delle Entrate abbandoni i numerosi ricorsi pendenti nelle commissioni tributarie che hanno preso la mosse da accertamenti basati solo sugli studi di settore; nonché una variazione immediata delle modalità gestionale degli accertamenti. " Non siamo sorpresi - commenta Marina Calderone, presidente del Consiglio Nazionale - , perchè la norma questo prevede. Ora è naturale attendersi l'adeguamento delle politiche attive in campo fiscale".

26635 / 09



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Vincenzo	CARBONE	Primo Presidente -
Dott. Paolo	VITTORIA	Pres. di sezione -
Dott. Enrico	PAPA	Pres. di sezione -
Dott. Antonino	ELEFANTE	Pres. di sezione -
Dott. Antonio	SEGRETO	Consigliere -
Dott. Mario	FINOCCHIARO	Consigliere -
Dott. Lucio	MAZZIOTTI DI CELSO	Consigliere -
Dott. Giuseppe	SALME'	Consigliere -
Dott. Raffaele	BOTTA	Consigliere Rel. -

Oggetto  
 Accertamento standardizzato  
 Parametri. Studi di settore.  
 Presunzioni semplici.  
 Valore del contraddittorio  
 endoprocedimentale.

R.G.N. 734/08

Cron. 26635

Rep.

Ud. 01/12/09

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Ministero dell'Economia e delle Finanze, in persona del Ministro pro tempore, e Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliati in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che li rappresenta e difende per legge;

- ricorrenti -

contro

Pellegrino Giuseppe

- intimato -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Basilicata (Potenza), Sez. 2, n. 197/2/06, del 6 novembre 2006, depositata il 2 gennaio 2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 1 dicembre 2009 dal Consigliere Raffaele Botta;

udito l'avv. Antonio Volpe per l'Avvocatura Generale dello Stato;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. Domenico Iannelli che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1336

2009



La controversia concerne l'impugnazione di un avviso di accertamento ai fini IVA cd IRPEF per l'anno 1996, con il quale l'Ufficio, ai sensi dell'art. 3, comma 181, L. n. 549 del 1995, avvalendosi dei parametri del settore previsti dal DPCM 29 gennaio 1996, rettificava in aumento i ricavi dichiarati dal contribuente (attività di parrucchiere per uomo): con l'impugnazione era eccepita la carenza di motivazione dell'atto impositivo non potendo i parametri costituire "prova", in quanto mancanti dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, e la non corrispondenza ai parametri dell'attività esercitata in un paese dell'entroterra lucano con attrezzature acquistate molto tempo addietro e ormai quasi tutte completamente ammortizzate.

La Commissione adita rigettava il ricorso, rilevando che l'accertamento era fondato su precise disposizioni di legge e che il contribuente non aveva dato alcuna convincente prova del fatto che i ricavi effettivamente prodotti potevano e dovevano essere inferiori a quelli accertati. La decisione era riformata in appello, con la sentenza in epigrafe, che riteneva i parametri insufficienti a sorreggere da soli la legittimità dell'accertamento. Avverso tale sentenza il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate propongono ricorso per cassazione con unico motivo. Il contribuente non si è costituito.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Va rilevata preliminarmente l'inammissibilità del ricorso del Ministero dell'Economia e delle Finanze: nel caso di specie al giudizio di appello ha partecipato l'Ufficio periferico di Pisticci dell'Agenzia delle Entrate (successore a titolo particolare del Ministero) e il contraddittorio è stato accettato dal contribuente senza sollevare alcuna eccezione sulla mancata partecipazione del dante causa, che così risulta, come costantemente ha rilevato la giurisprudenza di questa Corte (*ex plurimis*, v. Cass. n. 3557 del 2005), estromesso implicitamente dal giudizio, con la conseguenza che la legittimazione a proporre il ricorso (così come il ricorso per cassazione) spettava alla sola Agenzia. In relazione a tale inammissibilità debbono essere compensate le spese della presente fase del giudizio, stante il consolidamento dei suddetti principi in epoca successiva alla proposizione del ricorso.

2. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione degli artt. 39, D.P.R. n. 600 del 1973 e 3, commi 179-189, L. n. 549 del 1995, affermando che i parametri, diversamente da quanto sostenuto dal

RM



giudice di merito, non sono presunzioni semplici, bensì presunzioni legali cui deve essere opposta una precisa prova contraria ed evidenziando che nel caso di specie l'accertamento aveva fatto seguito al mancato pagamento di quanto concordato con il contribuente in sede di accertamento per adesione.

**3.** I *parametri*, istituiti con la finanziaria 1996 (art. 3, commi 179-189, L. n. 549 del 1995), rappresentano una tappa centrale di un percorso evolutivo dell'ordinamento tributario – che va dai *coefficienti presuntivi* introdotti nel 1989 agli *studi di settore* previsti dal D.L. n. 331 del 1993, ma poi attivati progressivamente con successivi aggiustamenti – nel processo di affinamento di *metodi standardizzati* di accertamento intesi a facilitare la lotta all'evasione fiscale e a ridurre il contenzioso tra contribuenti ed amministrazione, promuovendo la partecipazione del contribuente alla procedura di definizione del reddito mediante la "istituzionalizzazione" di un *contraddittorio endoprocedimentale* a carattere preventivo.

**3.1.** La legge istitutiva, dopo aver abrogato i coefficienti presuntivi (art. 3, comma 179) e prorogato al 31 dicembre 1996 il termine per la approvazione e la pubblicazione degli studi di settore (art. 3, comma 180), prevede che «fino alla approvazione degli studi di settore, gli accertamenti di cui all'articolo 39, primo comma, lettera *d*), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, possono essere effettuati, senza pregiudizio della ulteriore azione accertatrice con riferimento alle medesime o alle altre categorie reddituali, nonché con riferimento ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, utilizzando i parametri di cui al comma 184 del presente articolo ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari». Il comma 184 prevede che «il Ministero delle finanze-Dipartimento delle entrate, elabora parametri in base ai quali determinare i ricavi, i compensi ed il volume d'affari fondatamente attribuibili al contribuente in base alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta. A tal fine sono identificati, in riferimento a settori omogenei di attività, campioni di contribuenti che hanno presentato dichiarazioni dalle quali si rilevano coerenti indici di natura economica e contabile; sulla base degli stessi sono determinati parametri (approvati con le speciali modalità previste dal comma 186) che tengano conto delle specifiche caratteristiche della attività esercitata». I parametri sono stati poi approvati con DPCM 29 gennaio 1996, modi-

RB



ficato con DPCM 27 marzo 1997. La legge prevede altresì (comma 185) che l'accertamento mediante i parametri sia definibile (c.d. *accertamento per adesione*) ai sensi dell'art. 2-bis, D.L. n. 546 del 1994, limitatamente alla categoria di reddito che ha formato oggetto di accertamento, con preclusione, se intervenuta la definizione, della possibilità per l'Ufficio di effettuare, per lo stesso periodo di imposta, l'accertamento di cui all'art. 38, D.P.R. n. 600 del 1973.

**3.2.** L'applicazione della procedura di accertamento per adesione costituisce la modalità con la quale si realizza il contraddittorio, come *momento essenziale* del procedimento di determinazione presuntiva dei ricavi mediante i parametri: tanto emerge anche da quanto previsto dal § 6 della Circolare 13 maggio 1996, n. 117/E (esplicativa ed attuativa delle disposizioni della legge istitutiva del metodo standardizzato costituito dai parametri), dove si precisa che «in sede di definizione dell'accertamento il contribuente potrà valersi del diritto di fornire la prova contraria, motivando e documentando idoneamente le ragioni in base alle quali la dichiarazione di ricavi e compensi di ammontare inferiore a quello presunto in base ai parametri può ritenersi giustificata, in relazione alle concrete modalità di svolgimento dell'attività».

**3.4.** Questa interpretazione rappresenta una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni della legge istitutiva dell'accertamento sulla base di parametri, in quanto:

a) da un lato, il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del *giusto procedimento* che legittima l'azione amministrativa (in questo senso v. Cass. n. 2816 del 2008, sulla base di argomentazioni che il collegio condivide e conferma),

b) dall'altro, esso è il mezzo più efficace per consentire un necessario adeguamento della elaborazione parametrica – che, essendo una estrapolazione statistica a campione di una platea omogenea di contribuenti, soffre delle incertezze da approssimazione dei risultati proprie di ogni strumento statistico – alla concreta realtà reddituale oggetto dell'accertamento nei confronti di un singolo contribuente.

**4.** Secondo la Corte costituzionale (sent. n. 105 del 2003) il meccanismo di accertamento in base ai “parametri”, previsto dall'art. 3, comma 181-189, l. n. 549 del 1996, «costituisce disciplina transitoria (applicabile ai soli eserci-

RS



zi 1995, 1996 e 1997) collocata tra il vecchio sistema dell'accertamento secondo i "coefficienti presuntivi" di cui al d.l. n. 69 del 2 marzo 1989 ed il nuovo sistema degli "studi di settore" (in vigore dall'esercizio 1998). A differenza dei coefficienti presuntivi, i "parametri" prevedono un sistema basato su presunzione semplice la cui idoneità probatoria è rimessa alla valutazione del giudice di merito, in assenza di previsioni "procedimentalizzate" circa la partecipazione del soggetto passivo alla fase istruttoria che precede l'emanazione dell'atto di accertamento».

**4.1.** Il giudice delle leggi ha attribuito alle circolari 21 giugno 1999 n. 136 e 7 agosto 2000 n. 157 la funzione di promuovere forme di contatto preventivo tra amministrazione e contribuente assoggettato al controllo, alle quali ricondurre l'adeguamento del reddito "astratto" risultante dai parametri al reddito "concreto" che deve essere oggetto dell'accertamento.

**4.2.** La circolare n. 136 del 1999 prevede specificamente che gli Uffici debbano procedere «alla notifica degli inviti predisposti, attivando il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs n. 218 del 1997. In sede di contraddittorio con l'Ufficio, il contribuente potrà esporre e documentare i fatti e le circostanze idonei a giustificare, in tutto o in parte, lo scostamento dei ricavi o dei compensi dichiarati rispetto a quelli determinati in base ai parametri. Gli elementi forniti e le osservazioni formulate dai contribuenti andranno attentamente valutati dagli uffici al fine di pervenire alla definizione dell'accertamento ovvero rilevare l'insussistenza delle condizioni di procedibilità dell'accertamento in base ai parametri».

**4.3.** A sua volta, la circolare n. 157 del 2000 evidenzia la direttiva ministeriale che richiama l'attenzione degli Uffici sull'«esigenza di incentivare l'applicazione dell'accertamento con adesione quale fisiologico e trasparente strumento per la definizione del rapporto tributario e la prevenzione delle controversie con il contribuente» e, ricordata la revisione dell'istituto dell'accertamento con adesione operata con il D.Lgs. n. 218 del 1997 (applicabile anche ai fini dell'accertamento mediante i parametri), sottolinea come nel procedimento di controllo assuma «rilevanza la fase del contraddittorio con il contribuente, il quale consente all'Amministrazione di conoscere e considerare le specifiche caratteristiche dell'attività esercitata e di adeguare il risultato dell'applicazione dei parametri alla particolare situazione dell'impresa o della professione esercitata».

RS



4.4. Si conferma, per questa via, il valore del riferimento, contenuto nella legge istitutiva dei parametri, alla procedura di *accertamento per adesione* quale indefettibile momento del contraddittorio tra contribuente ed amministrazione, che costituisce anche la via per giungere alla *personalizzazione della stima* necessaria a correggere la valutazione parametrica, tenendo conto delle diverse situazioni gestionali e della localizzazione dell'attività svolta dal contribuente: una attività utile, cioè, a porre rimedio a quel difetto delle modalità applicative del procedimento di determinazione dei parametri, che la Corte costituzionale nella richiamata sentenza n. 105 del 2003 aveva ritenuto sottratte al proprio controllo di legittimità, in quanto dettate da norma subprimarie, ma aveva allo stesso tempo affermato essere sindacabili da parte del giudice di merito.

4.5. La legittimità costituzionale delle disposizioni istitutive dell'accertamento con applicazione dei parametri è, quindi, riconosciuta dalla Corte costituzionale in quanto la procedura in questione costituisce un sistema basato su una *presunzione semplice*, la cui idoneità probatoria è rimessa alla valutazione del giudice di merito (sent. n. 105 del 2003; ord. 140 del 2003), ed in quanto l'astrattezza della elaborazione statistica trova un efficace correttivo nel contraddittorio preventivo con i soggetti destinatari dell'accertamento. Tra quest'ultimi, coloro che svolgano attività d'impresa o arti e professioni in contabilità ordinaria possono essere destinatari di un accertamento con l'applicazione dei parametri solo laddove la contabilità risulti inattendibile a seguito di un verbale di ispezione (art. 3, comma 181, lettera b), L. n. 549 del 1995).

5. Sicché, una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni relative alla procedura di accertamento mediante l'applicazione dei *parametri* impone di attribuire a quest'ultimi una natura meramente presuntiva, in quanto, a ben vedere, essi non costituiscono un fatto noto e certo, capace di rivelare con rilevante probabilità il presunto reddito del contribuente, ma solo una estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali elaborati sulla base dell'analisi delle dichiarazioni di un campione di contribuenti.

5.1. Un siffatto orientamento si è già manifestato nella giurisprudenza della Corte con le sentenze nn. 23602, 26459 e 27648 del 2008 e la n. 4148 del 2009. Tra le altre, quest'ultima ben pone in evidenza che tali coefficienti rivelano «valori, che, quando eccedano il dichiarato, integrano, in ogni caso,



presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d); ma che, per i motivi sopra puntualizzati, sono, tuttavia, inidonei a supportare l'accertamento medesimo, ove contestati sulla base di allegazioni specifiche, se non confortati da elementi concreti desunti dalla realtà economica dell'impresa». Ed è questo – salvo le precisazioni che si faranno successivamente in ordine all'inquadramento dell'attività accertativa *de qua* nel sistema di cui all'art. 39, D.P.R. n. 600 del 1973 – l'indirizzo che il Collegio condivide e ritiene aderente alla realtà normativa delle disposizioni mediante le quali è stata istituita la possibilità di procedere all'accertamento sulla base dei parametri.

6. In questa prospettiva va ribadito che quel che dà sostanza all'accertamento mediante l'applicazione dei parametri è il *contraddittorio con il 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. Pertanto, la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento dai parametri, 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 parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente.

6.1. L'onere della prova, cui nemmeno l'Ufficio è sottratto in ragione della peculiare azione di accertamento adottata, 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 dell'impresa 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.

7. L'esito del *contraddittorio endoprocedimentale* non condiziona, tuttavia, la impugnabilità dell'accertamento innanzi al giudice tributario, al quale il

RS



contribuente potrà proporre ogni eccezione (e prova) che ritenga utile alla sua difesa, senza essere vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo, e anche nel caso in cui egli all'invito al contraddittorio non abbia risposto, restando inerte. In quest'ultimo caso, naturalmente, il giudice potrà valutare nel quadro probatorio questo tipo di comportamento (la mancata risposta), mentre l'Ufficio potrà motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione dei parametri dando conto della impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito.

**8.** Alle stesse conclusioni si deve giungere in materia di accertamenti fondati sugli *studi di settore* introdotti con l'art. 62-bis, D.L. n. 331 del 1993, aggiunto in sede di conversione in legge (L. n. 427 del 1993), e la cui disciplina è stata poi via via modificata ed integrata nel tempo. Gli studi di settore, pur costituendo fuor di dubbio uno strumento più raffinato dei parametri, soprattutto perché la loro elaborazione prevede una diretta collaborazione delle categorie interessate, restano tuttavia una elaborazione statistica, il cui frutto è una ipotesi probabilistica, che, per quanto seriamente approssimata, può solo costituire una presunzione semplice.

**8.1.** Di presunzione semplice parla espressamente l'art. 1, comma 14-bis, L. n. 296 del 2006 (introdotta con l'art. 15, comma 3-bis, D.L. n. 81 del 2007), a proposito degli *indicatori di normalità economica* (approvati con D.M. 20 marzo 2007, modificato con D.M. 4 luglio 2007), che gli uffici devono utilizzare per gli accertamenti da effettuare fino alla revisione degli studi di settore: tali indicatori, che debbono essere «idonei alla individuazione di ricavi, compensi e corrispettivi fondatamente attribuibili al contribuente in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta», «hanno natura sperimentale e i maggiori ricavi, compensi o corrispettivi da essi desumibili costituiscono presunzioni semplici». Inoltre «ai fini dell'accertamento l'Agenzia delle entrate ha l'onere di motivare e fornire elementi di prova per avvalorare l'attribuzione dei maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli indicatori» *de quibus*. Non solo, ma «i contribuenti che dichiarano un ammontare di ricavi, compensi o corrispettivi inferiori rispetto a quelli desumibili dagli indicatori ... non sono soggetti ad accertamenti automatici e in caso di accertamento spetta



all'ufficio accertatore motivare e fornire elementi di prova per gli scostamenti riscontrati».

**8.2.** In buona sostanza, gli *studi di settore* – come, peraltro, in precedenza i parametri, anche se caratterizzati quest'ultimi da una minore approssimazione probabilistica – 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. Lo scostamento non deve essere “qualsiasi”, ma testimoniare una “grave incongruenza” (come espressamente prevede l'art. 62-*sexies*, comma 3, D.L. n. 331 del 1993, e come deve interpretarsi, in una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva, l'art. 10, comma 1, L. n. 146 del 1998, nel quale pur essendo presente un diretto richiamo alla norma precedentemente citata, non compare in maniera espressa il requisito della gravità dello scostamento): tanto legittima l'avvio di una procedura finalizzata all'accertamento nel cui quadro i segnali emergenti dallo studio di settore (o dai parametri) devono essere “corretti”, in contraddittorio con il contribuente, in modo da “fotografare” la specifica realtà economica della singola impresa la cui dichiarazione dell'ammontare dei ricavi abbia dimostrato una significativa “incoerenza” con la “normale redditività” delle imprese omogenee considerate nello studio di settore applicato.

**8.3.** Ancora una volta, quindi, è il *contraddittorio* – previsto espressamente dall'art. 10, L. n. 146 del 1998, come modificato dall'art. 1, comma 409, lettera b), L. n. 301 del 2004, e comunque già affermato come indefettibile, a prescindere dalla espressa previsione, dalla giurisprudenza, in ossequio al principio del giusto procedimento amministrativo (v. Cass. n. 17229 del 2006), e dalla prassi amministrativa – l'elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica del singolo contribuente l'ipotesi dello studio di settore.

**8.4.** Altrimenti lo studio di settore si trasformerebbe *da mezzo di accertamento in mezzo di determinazione del reddito*, con una illegittima compressione dei diritti emergenti dagli artt. 3, 24 e 53 Cost.: se appare ammissibile la predisposizione di mezzi di contrasto all'evasione fiscale che rendano più



agile e, quindi, più efficace l'azione dell'Ufficio, come indubbiamente sono i sistemi di accertamento per *standard* (parametri e studi di settore), il limite della utilizzabilità degli stessi sta, da un lato, nella impossibilità di far conseguire, alla eventuale incongruenza tra *standard* e ricavi dichiarati, un *automatismo* dell'accertamento, che eluderebbe lo scopo precipuo dell'attività accertativa che è quello di giungere alla determinazione del reddito effettivo del contribuente in coerenza con il principio di cui all'art. 53 Cost.; dall'altro, nel riconoscimento della partecipazione del contribuente alla fase di formazione dell'atto di accertamento mediante un *contraddittorio preventivo*, che consente di adeguare il risultato dello *standard* alla concreta realtà economica del destinatario dell'accertamento, concedendo a quest'ultimo, nella eventuale fase processuale, la più ampia facoltà di prova (anche per presunzioni), che sarà, unitamente agli elementi forniti dall'Ufficio, liberamente valutata dal giudice adito.

9. Alla luce di tali considerazioni quello dell'accertamento per *standard* appare un *sistema unitario* con il quale il legislatore, nel quadro di un medesimo disegno funzionale ad agevolare l'attività accertatrice nel perseguire l'evasione fiscale, ha individuato strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della *normale* redditività di determinate attività catalogate per settori omogenei. Tali strumenti, rilevando, rispetto ai redditi dichiarati, eventuali significative incongruenze, legittimano l'avvio delle procedure di accertamento a carico del contribuente con invito a quest'ultimo, nel rispetto delle regole del giusto procedimento e del principio di cooperazione tra amministrazione finanziaria e contribuente, a fornire, in contraddittorio, i propri chiarimenti e gli elementi giustificativi del rilevato scostamento o dell'inapplicabilità nella specie dello *standard*.

9.1. Il sistema delineato è frutto di un processo di *progressivo affinamento* degli strumenti di rilevazione della *normale redditività*, che giustifica la *prevalenza* in ogni caso dello strumento più recente su quello precedente con la conseguente applicazione retroattiva dello *standard* più affinato e, pertanto, più affidabile.

9.2. Tale sistema affianca la (e non si colloca all'interno della) procedura di accertamento di cui all'art. 39, D.P.R. n. 600 del 1973, in quanto la procedura di *accertamento standardizzato* è indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui regolarità, per i contribuenti in contabilità

Res



semplificata, non impedisce l'applicabilità dello *standard*, né validamente prova contro, e la cui irregolarità, per i contribuenti in contabilità ordinaria, costituisce esclusivamente condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata. Si tratta, poi, di un sistema, che diversamente da quello di cui all'art. 39, D.P.R. n. 600 del 1973, trova il suo punto centrale nell'*obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale*, che consente l'adeguamento degli *standard* alla concreta realtà economica del contribuente, determinando il passaggio dalla *fase statica* (gli *standard* come frutto dell'elaborazione statistica) alla *fase dinamica* dell'accertamento (l'applicazione degli *standard* al singolo destinatario dell'attività accertativa).

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 endoprocedimentale* 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.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 1 dicembre 2009.

Il Consigliere estensore

Dott. Raffaele Botta

Il Presidente

Dott. Vincenzo Carbone

Il Cancelliere  
Giovanna P. 2009

Direzione Generale della Cancelleria

18 DIC. 2009