

**Sezioni Unite della Corte di Cassazione, sentenze n. 26635, n. 26636, n. 26637 e n. 26638, del 18 dicembre 2009.**

*Parametri e studi di settore costituiscono il risultato di un'elaborazione statistica applicabile ad una serie indeterminata di soggetti. Essi pertanto hanno natura di presunzioni semplici che per essere assistite dei requisiti di gravità, precisione e concordanza previsti dalla legge necessitano del previo contraddittorio tra ufficio e contribuente.*

*Premessa*

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le sentenze n. 26635, n. 26636, n. 26637 e n. 26638, depositate il 18 dicembre 2009 (identiche in motivazione), hanno affermato che gli accertamenti basati sui parametri e sugli studi di settore costituiscono presunzioni c.d. semplici.

Le Sezioni Unite hanno affermato in punto di diritto che le procedure di accertamento fondate su parametri e studi di settore danno luogo ad un *“sistema di presunzioni semplici la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sè considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente”*.

L'art. 2729 del codice civile, rubricato “presunzioni semplici”, dispone al riguardo che *“le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non può ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti”*.

Il collegamento di parametri e studi di settore alle presunzioni semplici può avere un preciso significato quanto all'inquadramento dei medesimi nel sistema delle prove, optando per la tesi della presunzione semplice in luogo della presunzione legale, relativa, che inverte l'onere della prova al solo verificarsi di un determinato fatto previsto dalla norma.

D'altra parte, l'art. 62-*sexies* del d.l. n. 331 del 1993 dispone che gli accertamenti analitico-induttivi di cui all'art. 39, comma primo, lett. d), DPR n. 600 del 1973 possono essere fondati *“anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalla specifica attività svolta,*

ovvero dagli studi di settore”. Le stesse Sezioni Unite, nelle sentenze in rassegna, traggono spunto altresì dal citato art. 62-*sexies*, ritenendo che la ricerca delle “gravi incongruenze” postulata dalla norma sembrerebbe deporre proprio a favore della natura di presunzioni semplici di parametri e studi di settore.

### *Il caso esaminato*

Per comprendere meglio la vicenda processuale, si osserva che i casi processuali trattati dalle sentenze in rassegna riguardavano l’applicazione dei parametri di cui all’art. 3, commi da 181 a 189, della legge n. 549 del 1995.

Nel corso del giudizio, a sostegno della propria tesi l’amministrazione riteneva che i parametri costituiscono una presunzione c.d. legale, relativa (disciplinata da atti normativi regolamentari)<sup>1</sup>, che inverte l’onere della prova a sfavore del contribuente, al quale spetta quindi di provare l’inapplicabilità dello strumento presuntivo al suo caso concreto. Viceversa, l’ufficio sarebbe legittimato a procedere all’accertamento del maggior reddito anche sulla base del solo scostamento.

La Cassazione, con le decisioni in rassegna, riconosce natura di presunzioni semplici, ex art. 2729 del codice civile, a parametri e studi di settore. Dette presunzioni, secondo la Cassazione, per essere assistite dei requisiti di gravità, precisione e concordanza previsti dalla norma devono passare per il tramite del previo contraddittorio<sup>2</sup> tra ufficio e contribuente.

Sebbene il caso esaminato dalla Corte riguardasse i parametri, tuttavia data l’omogeneità della materia trattata e le analogie nel procedimento applicativo, specie per quanto concerne la necessità del previo contraddittorio con il contribuente, le considerazioni di diritto elaborate sui parametri sono ritenute applicabili anche agli studi di settore.

### *Brevi considerazioni su parametri e studi di settore*

---

<sup>1</sup> Cfr. il regolamento attuativo, approvato con DPR 16 settembre 1996, n. 570

<sup>2</sup> Previsto quest’ultimo dall’art. 10, comma 3-bis, della legge n. 146 del 1998 per gli studi di settore e dalla circolare n. 117/E del 13 maggio 1996 per i parametri.

I parametri previsti dall'art. 3, commi da 181 a 189, della legge n. 549 del 1995, “*fino alla approvazione degli studi di settore*” riguardavano la determinazione presuntiva di ricavi, compensi e volume d'affari basandosi su determinati indici di redditività previsti dal regolamento attuativo, approvato con DPR 16 settembre 1996, n. 570.

Gli studi di settore, approvati per determinate categorie di lavoratori autonomi e imprenditori, hanno la finalità di attribuire i ricavi o compensi che con “massima probabilità” possono essere stati conseguiti nel periodo d'imposta. Il contribuente è inserito in un gruppo omogeneo di contribuenti (*cluster*) al quale è assegnata una determinata capacità contributiva, ottenendosi a tal fine i valori di riferimento connessi alla valutazione di congruità di ricavi e compensi dichiarati. L'analisi differenziata per *cluster* consente di rendere più affidabile e verosimile la stima dei ricavi o compensi attribuibili al periodo d'imposta considerato.

Gli studi di settore tengono conto di numerose variabili di carattere economico, frutto di un'elaborazione statistica e sono il risultato di un'analisi più raffinata, essendo ispirati da esigenze di certezza e perequazione del prelievo fiscale.

#### *L'efficacia probatoria di parametri e studi di settore secondo le Sezioni Unite della Cassazione*

Nel percorso logico-giuridico dei giudici di Piazza Cavour il contraddittorio con il contribuente è un presupposto necessario ed è considerato “*come momento essenziale di determinazione dei ricavi mediante i parametri*”<sup>3</sup>.

Le Sezioni Unite, pur sollecitate su un caso processuale concernente i parametri, ritengono applicabili le stesse conclusioni anche per gli studi di settore costituendo quest'ultimi uno strumento più raffinato dei parametri, di cui ne condividono la *ratio* e la finalità, poichè la loro elaborazione prevede una diretta collaborazione tra le categorie dei contribuenti interessati e l'amministrazione finanziaria.

Conformemente ad un indirizzo interpretativo, tutt'altro che isolato<sup>4</sup>, secondo le Sezioni Unite i parametri “*restano tuttavia una elaborazione statistica, il cui frutto è una*

---

<sup>3</sup> Cfr. circolare n. 117/E del 13 maggio 1996

<sup>4</sup> Corte di Cassazione, sent. n. 5799 del 23 marzo 2007; Id., sent. n. 4148 del 20 febbraio 2009.

*ipotesi probabilistica, che, per quanto seriamente approssimata, può solo costituire una presunzione semplice*". Ciò appare coerente con la tesi secondo la quale gli strumenti di accertamento in esame sono ritenuti presunzioni c.d. semplici.

Nel sistema dell'accertamento tributario, si ricorda che secondo la Corte Costituzionale<sup>5</sup> l'idoneità probatoria delle presunzioni qualificate "semplici" è rimessa alle valutazioni del giudice di merito. In sostanza, l'idoneità probatoria degli strumenti presuntivi di determinazione del reddito non è stabilita definitivamente dalla legge ma è il frutto di valutazioni che riguardano il caso concreto.

Secondo le sentenze delle Sezioni Unite in commento, l'onere probatorio, rigorosamente stabilito, è così ripartito: a) l'ente impositore deve dimostrare l'affidabilità dello *standard* prescelto al caso concreto; b) al contribuente fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dall'applicazione degli *standard* reddituali al suo caso personale.

Solo all'esito del contraddittorio, "*da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento*", le presunzioni semplici recate dagli studi di settore possono essere ritenute gravi, precise e concordanti. Viene adeguato lo strumento generale ed astratto alla concreta realtà economica.

#### *Il contraddittorio con il contribuente*

Il previo contraddittorio con il contribuente è espressamente previsto dal comma 3-*bis* dell'art. 10 della legge n. 146 del 1998. Il contribuente è invitato a comparire con le modalità previste dall'art. 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, in materia di invito per l'accertamento con adesione.

Con circolare n. 5/E del 23 gennaio 2008 dell'Agenzia delle entrate è stato affermato che "*la valutazione di affidabilità dello studio nel caso concreto deve essere effettuata nell'ambito del contraddittorio effettuato con il contribuente*".

---

<sup>5</sup> Corte Costituzionale, sent. n. 105 del 2003: "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".

Lo stesso contraddittorio, nelle interpretazioni rese dall' Agenzia delle entrate, si presenta come la sede privilegiata per definire concretamente gli aspetti rilevanti della fattispecie. Ed infatti, *“l'onere di fornire ulteriore materiale probatorio, in capo all'Ufficio, non è predefinito, nel senso che esso dipende dall'apporto di elementi particolari da parte del contribuente in sede di contraddittorio”* (circolare n. 5/E del 2008 citata).

Come precisato in alcuni, particolarmente significativi, interventi di prassi (cfr., specialmente, le circolari n. 31/E del 22 maggio 2007 e n. 5/E del 2008), con riferimento ai c.d. indicatori di normalità economica, considerati presunzioni semplici, *“l'onere di fornire ulteriore materiale probatorio, in capo all'Ufficio, non è predefinito, nel senso che esso dipende dall'apporto di elementi particolari da parte del contribuente in sede di contraddittorio”*.

E' lo stesso contribuente che deve comunicare all'ufficio l'esistenza di eventuali condizioni ostative all'applicazione degli studi di settore (cfr., in proposito, circolare n. 31/E del 2007). Ciò riguarda, ad esempio, tutti i casi di c.d. marginalità economica, nei quali l'attività svolta non è remunerativa per ragioni sia obiettive che soggettive, ovvero quando vi è la possibilità di chiedere l'applicazione dello studio di settore di più recente approvazione dal quale possa eventualmente derivare la “congruità” del contribuente (cfr. anche la circolare n. 23/E del 22 giugno 2006, p. 2.6).

Il contraddittorio, inoltre, serve ad adattare gli studi di settore, recanti previsioni di carattere generale - applicabili ad una massa indistinta di soggetti che possiedono determinate caratteristiche - alla realtà del singolo contribuente, alla luce anche del principio del “giusto procedimento” tributario di cui all'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212<sup>6</sup>.

L'invito al contraddittorio, infine, è pur sempre un utile strumento per chiudere con l'adesione con il contribuente, ovvero per disporre le ulteriori attività istruttorie che si rendano necessarie a seguito del contraddittorio stesso.

### *Conclusioni*

---

<sup>6</sup> cfr. Corte di Cassazione, sez. V, sentenza 28 luglio 2006 n. 17229

Le decisioni in rassegna n. 26635, n. 26636, n. 26637 e n. 26638 del 2009 sono le prime pronunce con le quali la Corte di Cassazione si è pronunciata direttamente e diffusamente sulla controversa questione della natura probatoria degli studi di settore.

In precedenza vi sono state decisioni che hanno trattato della problematica in esame incidentalmente, ritenendo che gli studi di settore, come gli altri strumenti di determinazione presuntiva del reddito, sono presunzioni legali c.d. “relative”, che comportano da sole l’inversione dell’onere della prova a sfavore del contribuente (cfr. Corte di Cassazione, sent. 27 febbraio 2002, n. 2891).

Le Commissioni tributarie provinciali e regionali, che hanno affrontato il problema di cui si tratta, sembrano propendere al pari delle Sezioni Unite per la tesi che vede negli studi di settore delle presunzioni c.d. semplici, che richiedono, oltre allo scostamento dal limite di congruità, altresì l’utilizzo di altri elementi di prova<sup>7</sup>.

Non mancano, tuttavia, decisioni che invece sembrano propendere per la tesi della natura di presunzione relativa degli studi di settore<sup>8</sup>.

Per quanto concerne, infine, le conseguenze sul piano processuale relative all’omesso accoglimento dell’invito dell’ufficio, secondo le Sezioni Unite tale circostanza va valutata nel caso concreto.

Ciò costituirebbe un elemento di valutazione che va a sfavore del contribuente, che pertanto legittima l’ufficio ad emettere l’avviso di accertamento fondato anche sul solo scostamento tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli derivanti dall’applicazione degli studi di settore.

Su ciò sono concordi anche le Sezioni Unite nelle sentenze in rassegna.

Tale conclusione appare coerente con la natura di presunzioni semplici degli studi di settore, come affermata dalle Sezioni Unite della Cassazione. E’ opinabile invece che, andato deserto il contraddittorio con l’ufficio per inerzia del contribuente, le stesse

---

<sup>7</sup>cfr. ex pluris, Commissione Tributaria Regionale dell’Umbria, sez. III, 26 marzo 2009, n. 15 secondo la quale: “gli studi di settore non danno luogo a presunzioni c.d. relative, tali da giustificare da sole l’inversione dell’onere della prova a carico del contribuente. Laddove, infatti, la legge prevede che vi siano “gravi incongruenze” tra i ricavi o compensi dichiarati e i redditi presuntivamente conseguiti in base agli studi di settore, l’ufficio deve utilizzare elementi di indagine ulteriori”. In senso analogo, cfr. Commissione Tributaria Regionale della Puglia, sez. staccata Lecce, sez. XXII, 3 marzo 2009, n. 71

<sup>8</sup> Va notato che una parte minoritaria della giurisprudenza di merito (cfr. Commissione tributaria provinciale di Torino, sez. IX, sent. 9 maggio 2008, n. 35) ha accolto la tesi della natura di presunzioni legali relative degli studi di settore: “il modo in cui le variabili utili agli studi di settore sono raccolte e periodicamente aggiornate, la loro composizione e le loro caratteristiche sono state ritenute dal legislatore talmente attendibili da costituire un autonomo sistema di accertamento dei ricavi ed il loro risultato talmente credibile da non poter essere suffragato da altri mezzi di prova.

argomentazioni possano essere svolte d quest'ultimo nel corso del giudizio<sup>9</sup>. Anche se il giudice tributario ha il potere di acquisire al processo atti e documenti ritenuti rilevanti ai fini della decisione, ex art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992, appare tuttavia evidente la contraddizione che vi sarebbe tra la nullità dell'avviso di accertamento derivante dall'omesso contraddittorio (insanabile in sede processuale), postulata comunque dalle Sezioni Unite, e la possibilità di esperire lo stesso nel corso del giudizio anzichè in sede amministrativa.

*SALVATORE SARDELLA*

---

<sup>9</sup> Cfr. IORIO e MOBILI, in *Sole 24ore*, ed. 27 luglio 2009.