

ACCERTAMENTO

Onere della prova e studi di settore

di **Luigi Ferrajoli**

La Corte di Cassazione ripercorre gli approdi raggiunti dalla giurisprudenza di legittimità in materia di **accertamento tributario standardizzato** basato sull'applicazione degli studi di settore, attraverso la [sentenza n.4624 del 26/02/2014](#) nella quale ribadisce alcuni elementi cardine in materia di **obbligatorietà del contraddittorio** e corretta ripartizione dell'**onere probatorio** tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

L'Agenzia delle entrate sottoponeva all'esame della **Suprema Corte** la legittimità della pronuncia emessa in appello dalla Commissione tributaria regionale del Lazio che, nel confermare la decisione di primo grado, aveva giudicato, nei confronti di un contribuente esercente l'attività di vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione, inapplicabile lo **studio di settore** in difetto di riferimento alla **reale situazione** della contribuente, affermando che i parametri applicati si limitano ad individuare la contribuente in una categoria professionale, senza consentire l'individuazione del "**reale reddito**" della stessa.

La Corte di Cassazione risolve la questione cassando con rinvio al giudice di secondo grado la sentenza di appello per **difetto di motivazione** della decisione impugnata, ma coglie l'occasione per ricostruire l'iter logico giuridico su cui si fonda la procedura accertativa tramite l'utilizzo degli **studi di settore**, soffermandosi sulle caratteristiche di **presunzione semplice** dello strumento, la cui gravità?, precisione e concordanza non è? "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in se? considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività? - ma nasce solo in esito al **contraddittorio** con il contribuente da attivare obbligatoriamente, pena la **nullità dell'accertamento**.

La pronuncia si sofferma sull'**onere di prova** incombente sul **contribuente** al quale compete dimostrare, 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.

La pronuncia richiama l'orientamento espresso a **Sezioni Unite** dalla Corte di Cassazione con la

sentenza n. 26635 del 18/12/2009 circa la ripartizione della prova tra Amministrazione finanziaria e contribuente specificando che l'onere probatorio a carico di quest'ultimo potrà ritenersi assolto laddove questi sia in grado di dedurre e dimostrare che **i parametri** utilizzati **sono in se? erronei**, perche? basati su elementi fattuali non corrispondenti alla realta? o su criteri di elaborazione e di inferenza illogici e possa, quindi, chiedere l'annullamento del provvedimento che li ha approvati, ovvero possa dedurre e dimostrare che l'Agenzia e? incorsa in **errore operativo** nell'applicare i parametri alla sua realta? ovvero ancora dedurre o **l'estraneita? della propria attivita?** rispetto alla tipologia alla quale quei parametri intendono riferirsi o la sussistenza, nella propria attivita? di **caratteri** per cosi? dire **anormali**, cioe? di elementi che la diversificano rispetto a quelle in riferimento alle quali e? stata individuata la normalita? reddituale.

La sentenza appare importante anche nella parte in cui specifica le conseguenze della mancata partecipazione del contribuente al **contraddittorio** attivato dall'Amministrazione, precisando che tale comportamento non limita la capacità di prova in sede di giudizio, sebbene legittimi l'Agenzia a fondare l'accertamento esclusivamente sull'applicazione degli "standard" ed il giudice possa liberamente valutare, nel quadro probatorio, la **mancata risposta** ai fini della determinazione del proprio convincimento.