



[Civile.it](http://Civile.it)

## Cassazione a Sezioni Unite e studi di settore: la circolare 19E del 14.4.2010

di Spataro

*Gestione delle controversie in materia di studi di settore – Orientamento delle sezioni unite della Corte di cassazione – Disposizioni sul contenzioso pendente*

del 2010-04-28 su [Civile.it](http://Civile.it), oggi e' il 24.08.2019

● INDICE	
● 1. Premessa.....	3
● 2. Il contraddittorio con il contribuente.....	3
● 2.1. La motivazione dell'atto di accertamento .....	6
● 2.2. Le ipotesi di inerzia del contribuente .....	7
● 3. L'onere della prova in giudizio.....	8

### 1. Premessa

Con le sentenze n. 26635, n. 26636, n. 26637 e n. 26638, tutte depositate il 18 dicembre 2009, le sezioni unite della Corte di cassazione sono intervenute in tema di accertamento basato sulle risultanze degli studi di settore; al riguardo, con la presente circolare, si forniscono chiarimenti per la gestione del contenzioso pendente in materia.

Si precisa che, dal momento che le pronunce sopra richiamate contengono in motivazione sostanzialmente le medesime argomentazioni, nella presente circolare si farà riferimento alla sola sentenza n. 26635 del 2009 della Cassazione.

...

### 3. L'onere della prova in giudizio

Nella sentenza in esame, la Corte di cassazione ha ritenuto che **'quello dell'accertamento per standard** (basato sui parametri o sugli studi di settore, n.d.r.) 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'.

La Cassazione ha ulteriormente precisato che '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 se' considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente**'.

In definitiva, nel principio di diritto sopra richiamato le Sezioni Unite hanno inteso sottolineare come, per effetto ed in esito alla fase endoprocedimentale del contraddittorio con il contribuente, le presunzioni su cui si basano gli studi di settore acquistano il

carattere della gravita', precisione e 9 concordanza che possono di per se' stesse giustificare e sostenere la pretesa impositiva, in quanto rispondenti ai requisiti, in precedenza richiamati, di cui agli articoli 39, comma 1, lettera d) del DPR n. 600 del 1973 e 54 del DPR n. 633 del 1972.

Osserva infatti la Corte che 'quel che da sostanza all'accertamento mediante l'applicazione dei parametri (o degli studi di settore, n.d.r.) e' il contraddittorio con il contribuente dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realta' economica dell'impresa la "presunzione" indotta dal rilevato scostamento del reddito dichiarato dai parametri. [â€] e' da questo piu' complesso quadro che emerge la gravita', precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilita' di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente'.

**Di contro, la mancata risposta, da parte del contribuente, all'invito al contraddittorio 'costituisce elemento indiziario convergente a supportare la corrispondenza a realta' dell'accertamento' (cfr. Cass. n. 26637 del 2009).**

Nella sentenza in esame l'onere della prova in giudizio risulta cosi' ripartito;

**'a) all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilita' dello standard** prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento;

**b) al contribuente, che puo' 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 realta' dell'attivita' economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce.' Si osserva, infine, che gli elementi giustificativi del rilevato scostamento o dell'inapplicabilita' dello standard "â€" dei quali e' onere del contribuente fornire l'esistenza nella fase endoprocedimentale del contraddittorio - rappresentano altrettante eccezioni alla pretesa tributaria.

Infatti, la Cassazione ha affermato che innanzi al giudice tributario 'il contribuente potra' 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'.

Come anticipato, occorre peraltro considerare che, ai sensi dell'articolo 57 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, detti rilievi, rectius eccezioni, se non sono stati sollevati nel primo grado di giudizio, restano preclusi nel grado di appello, ferma restando la piu' ampia facolta' di prova "â€" in relazione alla sussistenza di tali eccezioni/rilievi "â€" riconosciuta al contribuente, anche a mezzo di presunzioni semplici. Infatti, nel processo tributario le eccezioni, vale a dire 'lo strumento processuale con il quale si faccia valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa od estintiva della pretesa fiscale' (cfr. Cass. n. 22010 del 13 ottobre 2006; n. 10112 dell'11 luglio 2002), se non sono rilevabili d'ufficio, non possono essere proposte per la prima volta in appello.

Le Direzioni regionali vigileranno affinche' le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

<http://www.agenziaentrate.it/ilwwcm/resources/file/eb59ce000ab91c0/Circolare%20n%20%2019E%20del%2014%20aprile%202010>  
- Agenzia delle Entrate

Hai letto: Cassazione a Sezioni Unite e studi di settore: la circolare 19E del 14.4.2010

Approfondimenti: [Studi di settore](#) > [Cassazione](#) > [Sentenze](#) > [Circolare](#) > [Agenziaentrare](#) > [Civile.it](#) > -y- >

[Commenti](#) - [Segnalazioni](#) - [Home Civile.it](#)