RATIO QUOTIDIANO
Il commento e la critica delle più importanti notizie del momento

ACCERTAMENTO, RISCOSSIONE E CONTENZIOSO

di LUCIANO SORGATO

La Cassazione torna sui modelli statistici alla base dell'accertamento

La Corte di Cassazione con l'ordinanza 9.10.2024, n. 26357, è tornata a pronunciarsi sugli studi di settore con rappresentazioni di diritto che appaiono espandibili a ogni accertamento che ritrae il raccordo con le riprese reddituali da fonti statistiche.

Per il giudice di Cassazione 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 standard 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. In tale occasione, quest'ultimo ha l'onere di provare, 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 standard 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.
L'esito del contraddittorio, tuttavia, **non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento,** potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte.

In ordine alla sentenza in commento va premesso che in essa **si assume lo scarto tra la segnalazione statistica e il ricavo contabile filtrato dal contraddittorio preventivo, alla stregua di una presunzione grave, precisa e concordante,** omettendo di considerare che l'art. 62-sexies D.L. 331/1993, nel prospettare l'operatività degli studi di settore, dispone che: *"Gli accertamenti di cui agli artt. 39, c. 1, lett. d) D.P.R. 600/1973 possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore".*
Lo scarto tra il ricavo e il dato statistico deve segnalare una grave incongruenza tra la dinamica dei fattori produttivi impiegati nell'esercizio d'impresa e le risultanze reddituali del contribuente filtrate dalla congruità dei ricavi conseguiti. È, quindi, **l'Amministrazione Finanziaria** a essere tenuta, in sede di istruttoria, alla decodificazione delle variabili attraverso cui la statistica procede a rappresentare il ricavo congruo e a motivare nell'atto impositivo, con autentico criterio ricognitivo, la presunta evasione fatta derivare dallo scarto tra il dato contabile e il responso statistico.
In ordine poi al salvagente rappresentato **dall'obbligo del contraddittorio preventivo,** si deve considerare come per la dottrina (Massimiliano Giorgi, *"l'accertamento basato su studi di settore: obbligo di motivazione ed onere di prova"* in Rass. Tributaria n. 3/2001) la complessità dell'intersezione di tutte le variabili, che nel modulo statistico vengono impiegate, preclude ogni autentica cognizione causale alla Finanza e al contribuente dello scrutinio che l'elaborazione rappresenta nel suo solo esito conclusivo.

La **comprensione della metodologia** trascende le conoscenze del verificatore e del contribuente in quanto coinvolge conoscenze estremamente specialistiche. I fatti anomali segnalati dal contribuente in occasione del contraddittorio possono portare a una **rideterminazione dell'esito reddituale standardizzato,** in modo da passare da un modello di reddittività teorica a una misurazione di capacità contributiva effettiva. Il contradditorio, come peraltro le esperienze concrete hanno evidenziato, può portare solo a un **astratto sconto,** del tutto sprovvisto di una qualsiasi connessione con determinazioni reddituali autenticamente espressive degli ineludibili fondamenti di presidio dell'obbligo impositivo. La statistica è solo capace, anche se in modo impreciso, di monitorare la massa, ma non la singola capacità contributiva, costituente fiscalmente l'abito sartoriale del contribuente e il suo passaggio attraverso il contraddittorio tra soggetti mancanti il più delle volte di ogni conoscenza statistica, riesce solo a costituire **l'apparente salvagente** che illude che lo strumento accertativo possa in qualche modo coniugarsi con il modello impositivo pensato in Costituzione.

Riproduzione vietata - lunedì 21 ottobre 2024