

Tributario

Studi di settore

Studi di settore: la motivazione della sentenza non può essere apparente

di Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Nell'ordinanza n. 2650 del 2020 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione conferma che, nella motivazione del provvedimento giurisdizionale, il Giudice tributario deve dimostrare di aver valutato lo scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dall'applicazione degli studi di settore in relazione alle peculiarità della concreta attività economica esercitata e, in particolare, alla luce delle giustificazioni addotte dal contribuente.

Orientamenti giurisprudenziali	
Conformi	Motivazione della sentenza: Cass. Civ., sez. unite, 3 novembre 2016, n. 22232, in CED Cass., Rv. 641526. Motivazione dell'avviso di accertamento: Cass. Civ., sez. unite, 18 dicembre 2009, n. 26635; Cass. Civ. n. 11633 del 2013; Cass. Civ., sez. trib., 19 maggio 2017, n. 12631; Cass. Civ. n. 21786 del 2018; Cass. Civ. n. 29487 del 2018
Difformi	Non si rinvencono precedenti

L'Amministrazione finanziaria rettifica i ricavi dichiarati da una società di capitali per il periodo di imposta 2004 utilizzando le risultanze degli **studi di settore**.

La società contribuente impugna l'avviso di accertamento. Confermando la pronuncia di prime cure, la Commissione Tributaria Regionale rigetta il ricorso rinviando alla motivazione dell'atto impositivo con particolare riguardo all'**antieconomicità** delle scelte imprenditoriali.

Nell'ordinanza n. 2650 del 2020 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, accogliendo le doglianze della società

contribuente, **cassa con rinvio** la sentenza impugnata perché viziata nella motivazione.

Il Collegio richiama la giurisprudenza in materia di **motivazione apparente** secondo cui la sentenza è nulla perché affetta da error in procedendo quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (**Cass. Civ., sez. unite, 3 novembre 2016, n. 22232**, in CED Cass., Rv. 641526).

Nel caso di specie, il Giudice del gravame ha affermato apoditticamente l'esistenza di uno **scostamento** tra i ricavi dichiarati dalla società contribuente e quelli desumibili dall'applicazione degli studi di settore, senza operare alcun specifico riferimento alla fattispecie sub iudice. Al contrario, il ricorrente ha allegato una pluralità di fatti idonei a **giustificare** tale scostamento (la sostituzione dell'anziano amministratore, l'accumulo pluriennale di rimanenze di merce in magazzino, la valutazione di macchinari ormai obsoleti, la cessione del ramo di azienda).

Il Collegio, dopo aver ricordato che "la gravità delle incongruenze del reddito accertato costituisce una **presunzione semplice** che va valutata in relazione alla situazione concreta e, in particolare, con le giustificazioni proposte dal contribuente", osserva che la Commissione Tributaria Regionale non ha valutato compiutamente le prove addotte dalla società contribuente per superare le risultanze degli studi di settore.

Spostando l'analisi dalla fase del controllo giurisdizionale a quella dell'istruttoria amministrativa, risulta evidente la coerenza di tali principi di diritto rispetto alla consolidata giurisprudenza di legittimità in materia di **motivazione dell'avviso di accertamento** fondato sugli studi di settore. Secondo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (**Cass. Civ., sez. unite, 18 dicembre 2009, n. 26635**; in termini ex multis **Cass. Civ. n. 11633 del 2013** e **Cass. Civ. n. 21786 del 2018**), in caso di rettifica presuntiva del reddito di impresa fondata sui c.d. studi di settore, 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.

Come confermato anche dalla successiva giurisprudenza di legittimità (ex pluribus **Cass. Civ., sez. trib., 19 maggio 2017, n. 12631**, nonché da ultimo **Cass. Civ. n. 29487 del 2018**), l'accertamento induttivo con il metodo analitico-induttivo ex art. 39, comma 1, lett. d), d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e art. 54, comma 2, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 deve essere necessariamente svolto in contraddittorio col contribuente e la motivazione dell'atto di accertamento deve essere **integrata**, anche sotto il profilo probatorio, con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede istruttoria.

Il tema del **contraddittorio endoprocedimentale** si salda

a quello concernente le conseguenze del difetto di una adeguata replica, nell'avviso di accertamento, alle giustificazioni offerte dal contribuente: nella motivazione dell'atto impositivo deve risultare non soltanto l'avvenuta instaurazione del previo contraddittorio, ma anche la dimostrazione che le ragioni e le circostanze allegare dal contribuente sono state adeguatamente valutate. Sia l'**omessa pronunzia** sulle osservazioni proposte, sia la reiezione delle ragioni esposte dal contribuente con **clausole di mero stile**, sono censurabili sotto il profilo della motivazione del successivo atto di accertamento.

La stessa Amministrazione finanziaria ha fatto propri tali principi di diritto. Si veda la circolare 21 maggio 1999, n. 110/E, § 7, dove si afferma quanto segue: "Le osservazioni formulate dai contribuenti nel corso del contraddittorio andranno attentamente valutate motivando sia l'accoglimento che il rigetto delle stesse". Nella circolare 23 gennaio 2008, n. 5/E si ribadisce che "la motivazione degli atti di accertamento basati sugli studi di settore non deve essere di regola rappresentata dal mero 'automatico' rinvio alle risultanze degli studi di settore, ma deve dare conto in modo esplicito delle valutazioni che, a seguito del contraddittorio con il contribuente, hanno condotto l'Ufficio a ritenere fondatamente attribuibili i maggiori ricavi o compensi determinati anche tenendo conto degli indicatori di normalità".

Riferimenti normativi

Cassazione civile, sez. trib., ordinanza 5 febbraio 2020, n. 2650