

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 20 settembre, n. 21750

Fatti di causa

La Commissione tributaria regionale della Puglia (Ctr) ha rigettato l'appello proposto da Fiorelli Vito contro la sentenza di primo grado che aveva rigettato il ricorso proposto dal contribuente contro avviso di accertamento di maggiori ricavi per l'anno 2003, fondato su studi di settore.

La Ctr ha ritenuto compiutamente motivato l'avviso di accertamento e ha ritenuto le eccezioni mosse da contribuente non idonee a giustificare lo scostamento tra gli elementi positivi dichiarati e quelli risultanti dagli studi di settore.

Contro la sentenza il contribuente ha proposto ricorso per cassazione sulla base di tre motivi, cui l'Agenzia delle Entrate reagisce con controricorso.

Il collegio ha autorizzato la redazione della motivazione della sentenza in forma semplificata.

Ragioni della decisione

Il primo motivo di ricorso deduce, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3 c.p.c., insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

Costituisce oggetto di censura il giudizio positivo dato dalla Ctr sulla motivazione dell'avviso di accertamento in ordine alle ragioni per le quali non furono recepite le giustificazioni del contribuente (i relativi passaggi motivazionali sono trascritti nel motivo di ricorso).

Il motivo è fondato. La procedura di accertamento mediante 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 standards in sé considerati, ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente con il contribuente.

Il contraddittorio preventivo tra contribuente e Amministrazione finanziaria è quindi, secondo la giurisprudenza di questa Suprema corte, elemento centrale e fondante la validità dell'accertamento (Cass., S.U., nn. 26635, 26636, 26637, 26638 del 2009).

Il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio produce effetti anche sulla motivazione dell'avviso di accertamento, la quale per essere congrua, non può esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento, ma deve dimostrare la concreta applicabilità dello studio di settore e deve essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni del contribuente: «è da questo più complesso quadro che emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente» (Cass. n. 19767/2013; conf. Cass. n. 6929/2013; Cass. n. 12558/2010).

Il contribuente aveva eccepito che la motivazione del provvedimento non dava conto delle ragioni per cui l'Amministrazione aveva disatteso le giustificazioni fornite in sede di contraddittorio (trascritte nel motivo ricorso in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione). Ma su questa specifica obiezione la sentenza impugnata si



esaurisce nel rilievo che l'applicazione dello studio aveva fatto «emergere un notevole scostamento delle dichiarazioni relative all'ammontare dei ricavi rispetto al livello "normale" previsto dallo studio di settore in relazione alla specifica attività svolta dal dichiarante e risulta pertanto sufficientemente motivato, anche in considerazione della circostanza che il contribuente ha potuto approntare un'ampia, ancorché generica, difesa delle proprie ragioni sia nel primo grado che nel secondo grado di giudizio».

E' stato ampiamente chiarito che, in questa materia, la motivazione dell'atto impositivo non può esaurirsi nel rilievo del grave scostamento del reddito dal parametro, ma deve imprescindibilmente comprendere, con una motivazione non generica o di stile, le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. E seppure ciò non equivalga alla necessità di puntuale e analitico contrasto di tutte le eccezioni del contribuente, deve intendersi come necessità di una motivazione che dimostri che le ragioni e circostanze allegare dal contribuente sono state a) prese in considerazione, b) adeguatamente valutate e c) ragionevolmente superate.

Quanto alla ulteriore considerazione sulla quale la Ctr basa la propria valutazione positiva della motivazione dell'atto impositivo impugnato, e cioè che il contribuente aveva approntato un'ampia difesa, essa è irrilevante, posto che «in tema di accertamento tributario, l'insufficienza motivazionale dell'atto impositivo, che ne giustifica l'annullamento, non esclude che il contribuente possa difendersi nel merito, deducendo, mediante l'impugnazione, anche vizi di merito, poiché tale difetto non può essere sanato, ex art. 156 c.p.c., per raggiungimento dello scopo in quanto l'atto ha la funzione di garantire una difesa certa anche con riferimento alla delimitazione del thema decidendum (Cass. n. 21997/2014). Tale principio valevole in termini generali, è tanto più applicabile agli atti impositivi fondati sugli studi di settore, se è vero che in questo caso la motivazione deve andare oltre l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche del provvedimento, per comprendere, nei limiti sopra indicati, l'esame delle deduzioni del contribuente e le ragioni del loro superamento, poiché è proprio in virtù del confronto fra contribuente e Amministrazione finanziaria che lo scostamento del reddito dal parametro acquista il rilievo della presunzione idonea a giustificare l'inversione dell'onere della prova.

Il primo motivo va pertanto accolto, restandone assorbiti gli altri motivi. Si giustifica quindi la cassazione della sentenza, con rinvio per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale della Puglia, che demanda di provvedere anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo di ricorso; dichiara assorbiti gli altri; cassa la sentenza; rinvia alla Commissione tributaria regionale della Puglia in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

