

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 18 novembre 2015 n. 23554

Ritenuto in fatto

R. Renato propone ricorso per cassazione, affidato a sei motivi, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate (che resiste con controricorso), avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio n. 128/38/2008, depositata in data 29.9.2008, con la quale - in controversia concernente l'impugnazione di un avviso di accertamento, per IRPEF e contributo SSN, e di un avviso di rettifica, per IVA, relativi, entrambi, all'anno 1996, emessi a seguito di rettifica del reddito d'impresa (attività di trasporto di merci su strada) sulla base di stimati maggiori ricavi, in applicazione dei parametri previsti dal DPCM 29.1.1996, come modificati dal DPCM 27.3.1997 - è stata riformata la decisione di primo grado, che aveva accolto il ricorso del contribuente. In particolare, i giudici d'appello, nell'accogliere il gravame dell'Agenzia delle Entrate, hanno sostenuto che il contribuente non ha offerto "alcuna prova della fondatezza delle proprie ragioni", limitandosi ad affermazioni generiche, "come quella secondo cui si tratta di un lavoro fatto di imprevisti (...) che si svolge specialmente nei mesi estivi", dati questi tutti già presi in considerazione, "in quanto relativi al tipo di attività", dai parametri applicati da parte dell'Ufficio erariale.

I giudici della C.T.R. hanno poi aggiunto, quanto al contraddittorio endo-procedimentale, che lo stesso si è regolarmente svolto, ma il contribuente, "neppure in quella occasione", ha fornito la documentazione richiesta dall'Ufficio. Infine, compensando tra le parti le spese processuali, hanno tenuto conto del fatto, non contestato dall'Ufficio erariale, della dichiarata congruità dell'attività del contribuente rispetto agli studi di settore.

Entrambe le parti hanno depositato memorie ex art. 378 c.p.c.

Considerato in diritto

1. Il ricorrente lamenta:

1) con il primo motivo, la nullità della sentenza e del procedimento, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., per violazione degli artt. 112, 324, 342 e 434 c.p.c., non avendo la C.T.R. rilevato l'inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle Entrate, per mancata specifica doglianza su uno dei motivi di accoglimento dei ricorsi introduttivi in primo grado, relativo al difetto di motivazione degli atti impositivi, con conseguente formazione di un giudicato interno sul punto, rilevabile in sede di legittimità;

2) con il secondo motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 n. 3 c.p.c., degli artt. 3 e ss L. 241/1990, 12 L. 212/2000, 38, 39 e 42 DPR 600/1973, 42 e 12 DL. 69/1989, 12 DPCM 29.1.1996, modificato dal DPCM 27.3.1997, non avendo i giudici d'appello affermato la piena legittimità e correttezza della decisione di primo grado, in ordine alla nullità dell'avviso di accertamento per assoluta mancanza di indicazione circa le risultanze del contraddittorio svolto con il contribuente;



3) con il terzo motivo, l'omessa e/o insufficiente motivazione, ex art. 360 n. 5 c.p.c., su un fatto decisivo e controverso, rappresentato dalle deduzioni svolte dal contribuente nella fase del contraddittorio;

4) con il quarto motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 n. 3 c.p.c., degli artt. 39 comma 1 DPR 600/1973, 54, comma 3 DPR 633/1972 e del DPCM 29.1.1996, modificato dal DPCM 27.3.1997, non avendo i giudici della C.T.R., malgrado le specifiche doglianze mosse dal contribuente sin dal primo grado di giudizio, rilevato che l'accertamento induttivo espletato dall'Ufficio doveva ritenersi "precluso - o comunque superato - a fronte della risultanza di congruità degli studi di settore";

5) con il quinto motivo, l'omessa e/o l'insufficiente motivazione, ex art. 360 n. 5 c.p.c, su un fatto decisivo e controverso costituito dalla circostanza della congruità del soggetto accertato agli studi di settore, con conseguente superamento della presunzione derivante dall'applicazione dei parametri; 6) con il sesto motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 n. 3 c.p.c, degli artt. 2697 c.c., 39, comma 1, DPR 600/1973, 54, comma 3, DPR 633/1972 e del DPCM 29.1.1996, modificato dal DPCM 27.3.1997, non avendo svolto l'Agenzia delle Entrate, nel giudizio di merito, alcuna attività probatoria, limitandosi a produrre un accertamento basato esclusivamente sui dati parametrici del DPCM 29.1.1996, come modificato dal DPCM 27.3.1997.

2. La prima censura è infondata.

Invero, il ricorrente deduce che, nella sentenza di primo grado, era stato altresì accolto il motivo di impugnazione del contribuente basato sulla carenza di motivazione dell'avviso di accertamento "circa le risultanze del contraddittorio svolto con il contribuente" e che tale specifico capo non ha formato oggetto di doglianza nel gravame promosso dall'Agenzia delle Entrate.

In realtà, come riportato anche nel ricorso per cassazione e come risulta dalla verifica degli atti del giudizio di merito, acquisiti, l'appellante Agenzia delle Entrate aveva censurato anche tale profilo motivazionale della decisione di primo grado, rilevando che, quanto alle "risultanze del contraddittorio", risultava stilato il verbale di contraddittorio con il contribuente, ma che questi si era "riservato" di fornire la documentazione richiesta dall'Ufficio ("costi produzione servizi, acquistiservizi, registro cespiti ammortizzabili"), senza tuttavia mai fornirla in seguito.

3. Il secondo motivo è parimenti infondato.

Nell'avviso di accertamento a fini IRPEF (l'avviso di rettifica IVA si limitava infatti a rinviare a quanto accertato ai fini delle imposte dirette nel suddetto, distinto, avviso, allegato in copia all'atto impositivo) si legge (come ritrascritto nel ricorso per cassazione): "il contribuente non ha ritenuto di aderire alla proposta formulata dall'Ufficio al fine di definire l'accertamento con adesione ovvero ha omesso di aderire all'invito al contraddittorio (...) per la definizione dell'accertamento sulla base dei parametri riferito all'anno d'imposta 1996".

Ora, con sentenza n. 26635 del 2009, le Sezioni unite di questa Corte hanno affermato il seguente principio di diritto: "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 standards 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 sede, 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 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. L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standards 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 tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli standards, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito".

Il giudice d'appello ha tenuto conto del fatto che il contraddittorio endo-procedimentale, nella fattispecie, non aveva dato esito positivo, a causa del rifiuto del contribuente di accettare una proposta di adesione avanzata dall'Ufficio (a seguito di invito notificato al contribuente), senza tuttavia, stando a quanto risulta dalla sentenza, che lo stesso avesse fornito, in quella sede, specifiche prove della inapplicabilità dei parametri al caso concreto e circa le circostanze giustificative dello scostamento tra il reddito dichiarato e quello accertato (essendosi lo stesso riservato di produrre documentazione, poi mai esibita).

Ciò, in base al principio suddetto, legittimava l'Ufficio all'emissione dell'avviso di accertamento sulla base dello scostamento del reddito dichiarato da quello risultante dallo standard applicabile, "senza necessità di ulteriori riscontri, fermo rimanendo il potere del giudice di valutare, trattandosi di accertamento basato su presunzione semplice, la fondatezza della pretesa tributaria sulla base degli elementi probatori forniti in giudizio dall'Ufficio e dalla contribuente" (Cass. 27822/2013). In sostanza, la motivazione dell'avviso di accertamento poteva esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento dai parametri, non potendo essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con ragioni afferenti dati non documentati dal contribuente. 4. Il terzo motivo è anzitutto inammissibile per genericità dell'illustrazione richiesta dall'art. 366-bis c.p.c., in relazione al vizio motivazionale dedotto, limitandosi il ricorrente a dedurre che "il fatto controverso e decisivo per il giudizio la cui valutazione



è stata omessa è costituito dalle deduzioni svolte dal contribuente nella fase del contraddittorio".

Inoltre, lo stesso è infondato, risultando la sentenza impugnata, sul punto, congruamente motivata: "il contribuente si è limitato a contestare il criterio dell'accertamento parametrico, ma non ha dedotto alcuna prova a sostegno della fondatezza delle proprie ragioni se non affermazioni del tutto generiche come quelle secondo cui si tratta di un lavoro fatto di imprevisti e che si svolge specificamente nei mesi estivi, senza tener conto che a questi dati caratteristici dell'attività svolta, i parametri, in quanto relativi al tipo di attività, codice 45110 sono confermati". Così, la C.T.R. ha motivato in ordine all'inidoneità - a confutare le risultanze dell'accertamento compiuto dall'Ufficio sulla base dei parametri presuntivi - degli elementi di prova offerti dal contribuente.

5. Il quarto ed il quinto motivo, trattati unitariamente in quanto connessi, sono invece fondati.

Il ricorrente reitera l'eccezione, formulata sin dal primo grado del giudizio, di illegittimità dell'accertamento, eseguito sulla base dei parametri, "a fronte della risultanza di congruità dello studio di settore" e deduce sia un vizio di violazione di legge sia un vizio motivazionale della sentenza impugnata.

In effetti, la stessa C.T.R., dopo avere esposto che il contribuente non ha dedotto "alcuna prova a sostegno della fondatezza delle proprie ragioni", ha tuttavia rilevato che il medesimo contribuente "ha dichiarato di essere congruo secondo le risultanze degli studi di settore" e che "l'Ufficio ha confermato".

Di tale dato, pacifico dunque tra le parti, i giudici d'appello si sono limitati a tenere conto, però, ai soli fini della compensazione delle spese processuali del giudizio. Ora va richiamato l'indirizzo espresso da questa Corte, cui si intende dare continuità in difetto di argomentazioni idonee al suo superamento, secondo il quale la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore costituisce un sistema unitario, frutto di un processo di progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività per categorie omogenee di contribuenti, che giustifica la prevalenza, in ogni caso, e la conseguente applicazione retroattiva dello strumento più recente rispetto a quello precedente, in quanto più affinato e, pertanto, più affidabile, (così Cass. SS.UU. 26635/2009, e poi Cass. 1843/2014 e Cass. 22949/2014). Già questa Corte, con la sentenza n. 9613/2008, aveva qualificato siccome più raffinato il nuovo mezzo di accertamento introdotto dal DL. n. 331 del 1993, artt. 62-bis e 62-sexies, rispetto ai parametri su cui poggiava l'accertamento induttivo DPR n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1 ed in base alla L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 181.

In tal senso, il risultato di congruità emergente dall'applicazione dello studio di settore, stante la natura procedimentale di quest'ultimo, non può essere escluso ove applicato ad un anno anteriore, tanto più, come precisato da Cass. 8311/2013, a fronte di situazioni ordinarie, non essendo emerse situazioni contingenti, cioè correlate solo a determinate annualità d'imposta o eccezionali, cioè ad esempio di tipo economico. Il dato di congruità dei ricavi o compensi dichiarati dal contribuente, rispetto allo studio di settore approvato con riferimento all'attività svolta, dato questo non contestato



dall'Agenzia delle Entrate (come accertato in sentenza dalla C.T.R.), valeva pertanto a rendere illegittimo l'accertamento basato sull'applicazione dei parametri.

6. Il sesto motivo è assorbito.

7. Per tutte le ragioni spora esposte, il ricorso va accolto limitatamente ai motivi quarto e quinto, respinti il primo, il secondo ed il terzo motivo, assorbito il sesto. La sentenza impugnata deve essere cassata e, decidendo nel merito, non essendovi necessità di ulteriori accertamenti in fatto, va accolto il ricorso introduttivo del contribuente. Le spese processuali del giudizio di merito vanno integralmente compensate tra le parti, in considerazione di tutte le peculiarità della fattispecie. Le spese processuali del presente giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, limitatamente ai motivi quarto e quinto, respinti il primo, il secondo ed il terzo motivo, assorbito il sesto; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente; dichiara integralmente compensate tra le parti le spese processuali del giudizio di merito; condanna la controricorrente al rimborso delle spese processuali del presente giudizio di legittimità, liquidate in complessivi € 5.500,00, a titolo di compensi, oltre rimborso forfettario spese generali nella misura del 15% ed accessori di legge.

