

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 4 ottobre 2022, n. 28743

RILEVATO CHE

1. Con sentenza della commissione tributaria regionale del Lazio veniva accolto l'appello di P.A.S. avverso la sentenza della commissione tributaria provinciale di Roma n. 271/17/2011 che, a sua volta, aveva riunito i ricorsi proposti dal contribuente contro l'avviso di accertamento per IVA, IRPEF, IRAP 2001 e accessori e la conseguenziale cartella di pagamento emessi dall'Agenzia delle Entrate nei confronti del contribuente.

2. Il giudice di prime cure, con riferimento all'avviso impugnato, basato sullo scostamento della dichiarazione per il periodo di imposta dallo studio di settore, ai sensi dell'art.62 sexies comma 3 del d.l. n. 331 del 1993. L'accertamento veniva adottato a seguito di interlocuzione con il contribuente e confermava l'impianto delle riprese, ma riduceva del 40% i maggiori ricavi accertati dall'Amministrazione finanziaria in capo al ricorrente, esercente attività di commercio al dettaglio di orologi.

In primo grado venivano al contrario disattese le doglianze proposte nei confronti della cartella, in parte in quanto ritenute inammissibili perché relative a vizi diversi da quelli propri dell'atto e, in parte, infondate quanto all'inapplicabilità dell'art.15 del d.P.R. n.602 del 1973. La CTR a sua volta accoglieva in parte la prospettazione del contribuente e, in considerazione delle sue condizioni di salute, riduceva ulteriormente la misura dei maggiori ricavi accertati, nella percentuale del 60%.

3. Avverso la decisione propone ricorso il contribuente affidato a quattro motivi, che illustra con memoria, mentre l'Agenzia delle Entrate ha depositato mera comparsa di costituzione per l'eventuale partecipazione all'udienza di discussione ex art.370 comma 1 cod. proc. civ..

CONSIDERATO CHE

4. Con il primo motivo di ricorso - in relazione all'art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. - viene dedotta la falsa applicazione e violazione degli artt.42 del d.P.R. n.600 del 1973, 56 del d.P.R. n.633 del 1972, 3 della I. n.241 del 1990 e 7 della I. n.212 del 2000 perché il ricorrente a seguito degli inviti ricevuti dall'Agenzia delle Entrate aveva prodotto «la documentazione medica e contabile (e anche di altra natura idonea) a provare le ragioni dello scostamento dei ricavi» contestati, mentre la motivazione dell'avviso di accertamento non ne dà conto.

5. Il motivo è fondato. La stessa CTR dà conto del fatto che il secondo motivo di appello è incentrato sulla preliminare questione della motivazione dell'atto impositivo, sia pure dichiarando di scrutinarlo unitamente ad altra censura e poi decidendo nel merito, così implicitamente rigettando la doglianza sulla questione preliminare.

Il ricorrente denuncia che la motivazione dell'avviso impugnato non prende posizione sulla documentazione prodotta dal contribuente in sede di procedimento amministrativo a seguito di invito e si limita a fondare le riprese sullo scostamento dalla dichiarazione ex art.62 sexies del d.l. n.331 del 1993, e di ciò dà evidenza riproducendo il contenuto dell'avviso a pag.7 del ricorso.

6. Va rammentato che, in tema di "accertamento standardizzato" mediante parametri o studi di settore, il contraddittorio con il contribuente costituisce elemento essenziale e



imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa, specialmente quando si faccia riferimento ad una elaborazione statistica su specifici parametri, di per sé soggetta alle approssimazioni proprie dello strumento statistico, e sia necessario adeguarle alla realtà reddituale del singolo contribuente, potendo solo così emergere gli elementi idonei a commisurare la "presunzione" alla concreta realtà economica dell'impresa (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 30370 del 18/12/2017, Rv. 646985 - 01).

Da tale principio consegue che la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento dai parametri ma deve essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio, solo così emergendo la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui suddetti parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente.

7. Secondo la medesima logica, la Sezione ha già affermato che in tema di accertamento mediante l'applicazione degli studi di settore, ove il contribuente, in sede di contraddittorio preventivo, contesti l'applicazione dei parametri allegando circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale dagli "standards" previsti, l'Ufficio, ove non ritenga attendibili le stesse, è tenuto a motivare adeguatamente l'atto impositivo sotto tale profilo (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 13908 del 31/05/2018, Rv. 648860 - 01).

La motivazione dell'avviso impugnato, riprodotta in ricorso, non è conforme ai principi di diritto che precedono, dal momento che - benché richiami in modo apodittico anche gli artt.39 comma 1 del d.P.R. n.600 del 1973 e 54 del d.P.R. n.633 del 1972 - nel suo succinto contenuto l'accertamento si basa unicamente sull'elaborazione dello studio di settore, senza prendere in considerazione la vasta documentazione prodotta dal contribuente in fase amministrativa a seguito dell'invito, elementi di cui dà conto il contribuente per autosufficienza alle pagg.11-12 del ricorso, tanto con riferimento alla contabilità quanto alle sue condizioni di salute.

8. Il secondo motivo - ai fini dell'art.360 primo comma n.4 cod. proc. civ. - prospetta la nullità della sentenza per omessa pronuncia su motivi e domande contenute nell'atto di appello in violazione dell'art.112 cod. proc. civ..

Con il terzo motivo il ricorrente - in riferimento all'art.360 primo comma n.3 cod. proc. civ. - lamenta la falsa applicazione e violazione degli artt. 39 comma 1 lett. d) del d.P.R. n.600 del 1973, 54 del d.P.R. n.633 del 1972, 62 sexies comma 3 del d.l. n.331 del 1993 e 2729 comma 1 cod. civ. per mancanza di adeguati elementi per fondare presunzioni gravi, precise e concordanti nel caso di specie, essendo a dire del contribuente basato solo sullo scostamento rilevato dallo studio di settore.

Con il quarto motivo il contribuente - agli effetti dell'art.360 primo comma nn.3 e 4 cod. proc. civ. - prospetta la falsa applicazione e violazione degli artt. 3 della I. n.241 del 1990 e 2697 cod. civ. in riferimento all'errata valutazione da parte della CTR del primo motivo di appello, circa la capacità lavorativa del ricorrente.

9. L'accoglimento del primo motivo ricorso, relativo a questione logicamente antecedente relativa al procedimento amministrativo, determina la nullità dell'atto impositivo impugnato e comporta l'assorbimento delle restanti suddette censure. La sentenza va cassata e, non occorrendo ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel



merito, ex art. 384, comma secondo, cod. proc. civ., con l'accoglimento dell'originario ricorso introduttivo.

10. L'esito difforme dei giudizi merito e il relativamente recente consolidamento della giurisprudenza di legittimità sulla questione giustifica la compensazione tra le parti delle spese di tali gradi di giudizio, mentre le spese di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte: Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie l'originario ricorso introduttivo. Compensa tra le parti le spese dei due gradi di merito e condanna la controricorrente alla refusione di quelle di legittimità, liquidate in Euro 1.780,00 per compensi, oltre Spese generali 15%, Iva e Cpa.

