# Sentenza del 19/12/2019 n. 33904 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

Il contribuente S.C. riceveva l'avviso di accertamento n. RH1H00124 con cui, per l'anno 2002, era rettificato ai fini irpef ed irap il reddito di impresa da Euro 26.488 ad Euro 31.369 per lo scostamento tra reddito dichiarato e quello calcolato sulla base dei parametri di cui al D.P.C.M. 29 gennaio 1996.

Lo stesso impugnava l'avviso di fronte alla CTP di Cosenza che accoglieva il ricorso ed annullava l'atto impugnato per mancata motivazione in merito all'utilizzo del metodo induttivo.

L'ufficio appellava la sentenza davanti alla CTR della Calabria, senza che il contribuente si costituisse. Quest'ultima accoglieva l'appello e rigettava il ricorso originario del contribuente.

Per la cassazione di quest'ultima sentenza ricorre il contribuente sulla base di due articolati motivi.

Si è costituto l'ufficio con controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo, articolato in tre sottomotivi, il contribuente ricorrente deduce omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia.

In particolare, sotto un primo profilo deduce omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione alla eccepita nullità dell'avviso di accertamento impugnato ed anche alla carenza di motivazione dello stesso.

La CTR non ha motivato sull'eccezione di difetto di motivazione dell'accertamento, proposta dal contribuente in primo grado e sulla quale insiste nel presente ricorso.

Sotto un secondo profilo deduce omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione alla applicabilità al caso concreto dei c.d. "parametri di determinazione del reddito" applicati dalla resistente, loro congruenza, motivazione, iter logico-deduttivo comparativo eseguito, comparazione con i c.d. Studi di settore, nonchè sotto il profilo del vizio di motivazione.

La CTR si è limitata ad affermare che gli elementi considerati nell'elaborazione dei parametri hanno i caratteri della presunzione legale e che il contribuente non ha prodotto argomenti

contrari, senza tenere conto di quanto dedotto in primo grado e senza tenere conto che i parametri hanno tutt'al più valore di presunzione semplice.

Sotto il terzo profilo deduce omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione ai dati emergenti dallo studio di settore e sulla incongruenza delle risultanze contabili attraverso la comparazione dei parametri con gli studi di settore.

La CTR non ha tenuto conto del fatto che il contribuente aveva provato la congruità della sua posizione con lo studio di settore, strumento più attendibile del parametro.

Con il secondo motivo il contribuente deduce violazione e falsa applicazione delle seguenti norme di diritto: L. n. 549 del 1995, art. 3, commi 179 e ss., D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1 lett. d), L. 549 del 1995, art. 3, comma 184, anche alla luce del D.P.C.M. 29 gennaio 1996 e D.P.C.M. 27 marzo 1997, L. n. 549 del 1995, art. 3 comma 181, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 comma 3, art. 2728 c.c..

La CTR ha errato nel ritenere correttamente motivato l'avviso di accertamento, nel ritenere fondato il ricorso al metodo induttivo, nel ritenere dotate di valenza probatoria le presunzioni derivanti dall'uso dei parametri.

L'ufficio in controricorso eccepisce in primo luogo l'inammissibilità del ricorso perchè tendente ad un riesame della situazione di fatto già valutata nei gradi di merito.

L'eccezione appare infondata, volendo il ricorso evidenziare l'errata applicazione di principi da parte della CTR, nonchè i vizi nella motivazione della decisione.

I motivi si possono trattare congiuntamente perchè, in sostanza, attengono alle stesse questioni, proposte sia come errata interpretazione di legge che come insufficiente motivazione.

Il ricorso è fondato.

Sotto il profilo della errata applicazione di legge, la sentenza della CTR non appare corretta, perchè giustifica l'accertamento con il mancato perfezionamento della procedura per adesione e con lo scostamento del reddito dichiarato da quello determinato in base ai parametri, dando ad esso valore di presunzione legale.

Afferma, infatti, la sentenza, dopo avere dato atto che il tentativo di definizione del contrasto tra contribuente ed ufficio, sulla base della procedura per adesione, non è stato fruttuoso "l'Ufficio non deve apportare alcun elemento atto a confortare il proprio orientamento, perchè gli elementi considerati nella elaborazione dei parametri stessi e l'applicazione di questi ai dati esposti dal contribuente hanno già i caratteri della presunzione legale, quali richiesti dall'art. 2728 c.c., e sono sufficientemente idonei per la fondatezza dell'accertamento".

Questa Corte ha, invece, avuto modo di affermare, in merito all'accertamento fondato sullo scostamento dai parametri, 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. (Sez. V n. 10046 del 2016).

Ed ancora, in merito alla natura di presunzione derivante dallo scostamento dai parametri (Sez. V, ord. n. 27617 del 2018):

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 sè 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 fase, infatti, quest'ultimo ha la facoltà di contestare l'applicazione dei parametri provando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, con ciò costringendo l'ufficio - ove non ritenga attendibili le allegazioni di parte - ad integrare la motivazione dell'atto impositivo indicando le ragioni del suo convincimento. Tuttavia, ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato ed il contribuente ometta di parteciparvi ovvero si astenga da qualsivoglia attività di allegazione, l'ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri.

Quando, poi, si attiva il contraddittorio con il contribuente, che in questa sede è avvenuto in sede di tentativo di definizione della controversia per adesione, questa Corte ha affermato che (Sez. VI-5, ord. n. 30370 del 2017):

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, in ispecie quando si faccia riferimento ad una elaborazione statistica su specifici parametri, di per sè 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. Ne 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.

Nel caso di specie tutti questi principi sono stati in gran parte disattesi, perchè la CTR ha affermato che il fallimento della procedura per adesione (intervenuto a seguito, quindi, di quella che può considerarsi l'instaurazione di fatto di un contraddittorio con il contribuente) era idoneo a fondare l'accertamento sulla sola base dello scostamento dai parametri, senza alcun onere ulteriore a carico dell'ufficio, attribuendo a tale scostamento il valore di presunzione legale.

I principi emergenti dalla giurisprudenza di questa Corte sono invece nel senso che, a seguito del contraddittorio con il contribuente, l'ufficio deve comunque tenere conto degli elementi da questo addotti, e quindi l'accertamento deve essere ulteriormente motivato, avendo lo scostamento, di per sè, il valore di mera presunzione semplice.

Oltretutto, il contribuente ha addotto, e la circostanza non è sostanzialmente contestata, di avere fatto presente all'ufficio che il reddito dichiarato era, in realtà, conforme allo studio di settore più recente in relazione all'anno accertato; uno strumento, quindi, più affinato rispetto ai parametri utilizzati nella specie, e prevalente (in questo senso sez. V, n. 9613 del 2008; sez. V n. 23602 del 2008).

Ora, se è vero che il fatto che il reddito dichiarato sia congruo con lo studio di settore non esclude ex se la possibilità di accertamento induttivo, questo, però, richiede uno specifico onere motivazionale dell'accertamento da parte dell'ufficio. Tale principio è stato del tutto trascurato dalla CTR. Anche sotto il profilo della motivazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, la sentenza impugnata si espone a rilievi.

Innanzi tutto, la stessa è impugnabile ai sensi della formulazione del n. 5) nella versione anteriore alla riforma del 2012, essendo stata depositata nel 2010.

Nel merito della motivazione, laddove la CTR afferma, a proposito della prova contraria offerta dal contribuente, in maniera estremamente sintetica che il contribuente non ha prodotto nulla per contrastare l'accertamento, si può concludere che fornisca una motivazione che non appare sufficiente, soprattutto a fronte del già citato rilievo da parte del contribuente, secondo cui lo studio di settore più evoluto evidenziava la congruità del reddito dichiarato.

Come detto sopra, la congruità allo studio di settore non esclude l'accertamento induttivo, ma, evidentemente, vi è un onere motivazionale maggiore e specifico a carico dell'ufficio. Tale elemento non appare nella motivazione della sentenza impugnata.

Il ricorso deve, pertanto, essere accolto, con cassazione della sentenza impugnata, e rinvio del procedimento alla CTR della Calabria, in diversa composizione, anche per la decisione sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso.

Cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla CTR della Calabria, in diversa composizione, anche per la decisione sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 10 ottobre 2019.

Depositato in Cancelleria il 19 dicembre 2019

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza