

Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 09-07-2010, n. 16235

[Presunzioni gravi, precise e concordanti]

Instaurazione del contraddittorio. Procedura. Inerzia del contribuente. Successiva impugnabilità dell'accertamento. Sussiste. Limiti.

FATTO

Con avviso di accertamento n., notificato il 18.10.2001, l'Agenzia delle entrate, Ufficio di ..., contestava a ..., libero professionista, un maggiore reddito imponibile ai fini I.R.Pe.F., contributo SSN e contributo straordinario per l'Europa per L. 26.597.000, ed un maggiore volume di affari ai fini I.V.A. per l'anno d'imposta 1996, facendo applicazione dei parametri previsti dalla L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 181, e del D.P.C.M. 29 gennaio 1996.

Il contribuente adiva la C.T.P. di quella città, deducendo l'illegittimità dell'atto notificatogli per difetto di motivazione e per non essere i parametri utilizzati dall'Ufficio aderenti alla sua situazione economica, dato che il reddito dei professionisti viene a maturare per cassa e non per competenza, potendo il compenso essere percepito negli anni successivi alla prestazione professionale. Resisteva l'Ufficio, difendendo la legittimità del suo operato ed evidenziando che l'accertamento era motivato con il riferimento ai parametri che integrano presunzioni gravi, precise e concordanti avverso le quali il contribuente non aveva fornito prova idonea a smentirli.

La C.T.P. accoglieva integralmente il ricorso, accogliendo la tesi del professionista. L'Ufficio proponeva appello, insistendo sulla legittimità dell'applicazione dei parametri previsti dal D.P.C.M. 29 gennaio 1996, e sul fatto che spetta al contribuente spiegare perchè il risultato raggiunto non si attagli alla sua situazione economica e che questi era rimasto sul piano delle mere asserzioni non sorrette da alcuna prova. Resisteva il contribuente sostenendo l'illegittimità dei parametri applicati.

La C.T.R. rigettava l'appello, affermando che non erano sufficienti a sostenere la pretesa fiscale le sole presunzioni derivanti dall'applicazione dei parametri sulle categorie dei valori desunti dalla dichiarazione, ma che occorreva anche una motivazione che esprimesse dei collegamenti e riferimenti congrui fra i valori e la capacità contributiva del contribuente in un contesto periodico dell'andamento delle annualità precedenti e seguenti, in modo da porre quest'ultimo in condizione di conoscere gli indizi di cui dovrebbe dare la prova contraria. Compensava, inoltre, le spese.

Avverso detta decisione l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione sulla base di due motivi. Il contribuente resiste con controricorso, eccependo in via preliminare l'inammissibilità del ricorso per tardività e contestando quanto *ex adverso* sostenuto.

DIRITTO

Con il primo motivo l'ente impositore deduce la violazione e falsa applicazione della L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 181, per avere la C.T.R. ritenuto l'accertamento privo di motivazione, mentre, trattandosi di accertamento nei confronti di professionista con la

contabilità semplificata, la rettifica poteva essere eseguita sulla base del sistema dei c.d. parametri introdotti con la L. n. 546 del 1995, nell'attesa dell'elaborazione degli studi di settore, e tale applicazione doveva considerarsi immediata nel senso che l'A.F. non è tenuta a darne alcuna prova, diversa da quella dell'appartenenza del contribuente ad una determinata categoria, nè a fornire una specifica motivazione.

Con la seconda censura si lamenta la violazione dell'art. 2697 c.c., nonchè l'omessa o insufficiente motivazione su punto decisivo della controversia, per avere la C.T.R. ritenuto che il contribuente avesse assolto l'onere della prova contraria rispetto alle presunzioni scaturenti dai parametri, senza evidenziare i fatti che l'avevano condotta ad esprimere quel giudizio e che avrebbero consentito al contribuente di vincere la prova contraria, dato che questi si era limitato a dedurre generiche circostanze inidonee a scalfire la presunzione posta a favore dell'Ufficio, come il fatto che i compensi sarebbero stati incassati solo negli anni successivi senza esibire le relative fatture.

Occorre esaminare in via preliminare l'eccezione di inammissibilità del ricorso per tardività, avanzata da parte resistente. Detta eccezione è infondata.

Dall'esame del timbro dell'Ufficiale giudiziario pur se privo della relativa sottoscrizione, posto sul margine destro del frontespizio del ricorso, si rileva chiaramente la data di consegna dell'atto 28 marzo 2006, ultimo giorno utile per la notifica del ricorso che, pertanto, è tempestiva. È, ormai, principio più volte enunciato da questa Corte di legittimità che: "A seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 477 del 2002 - con la quale è stata dichiarata l'illegittimità del combinato disposto dell'art. 149 c.p.c., e L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 4, comma 3, nella parte in cui prevede che la notificazione si perfeziona, per il notificante, alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario, anzichè a quella, antecedente, della consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario", deve ritenersi già operante nel diritto positivo, senza bisogno di un nuovo intervento da parte del giudice delle leggi, un principio generale secondo il quale - qualunque sia la modalità di trasmissione - la notifica di un atto processuale, almeno quando essa debba compiersi entro un determinato termine, si intende perfezionata, per il notificante, al momento dell'affidamento dell'atto all'ufficiale giudiziario che funge da tramite necessario nel relativo procedimento vincolato, senza quindi che possa influire negativamente per la parte il mancato tempestivo perfezionamento della medesima notifica, ove non a lei imputabile" (cfr., *ex multis*, Cass. civ. sent. n. 6906 del 2004), senza peraltro che occorra una specifica dichiarazione dell'Ufficio ricevente quando dal timbro si rileva la data di consegna ed il numero cronologico dei ricorsi.

Occorre aggiungere che questa Corte, dopo un iniziale orientamento secondo cui il timbro dell'Ufficiale giudiziario, privo di sottoscrizione, non faceva fede dell'avvenuta consegna dell'atto, successivamente ha superato detto orientamento, ritenendo sufficiente l'esistenza del timbro completo di data e del numero cronologico dei ricorsi, come nella specie (cfr. sentt. nn. 6836 e 15797 del 2005).

Il ricorso è fondato nei sensi di cui in motivazione.

Le due censure possono essere esaminate congiuntamente, stante l'intima connessione logico-giuridica.

Dal contesto del ricorso sembra di capire che secondo il ricorrente la procedura dell'applicazione dei parametri, una volta resa legittima dalla esistenza dei presupposti di

fatto previsti dalla legge, contenga poi un certo automatismo abbastanza vincolante nella individuazione degli effetti dei coefficienti medesimi.

Questa impostazione non può essere condivisa dal momento che l'art. 3, al comma 184, ultima parte prevede una certa e significativa flessibilità allorchè consente all'operatore di utilizzare il particolare tipo di accertamento di cui qui si discute. Questa norma stabilisce, infatti, che "se i dati dichiarati non risultano compatibili con quelli indicati dall'applicazione dei coefficienti di cui all'art. 11" l'ufficio ha il potere di determinare induttivamente l'ammontare del reddito, nonchè quello di singoli componenti positivi o negativi di esso, sulla base di due o più coefficienti, o "di altri elementi specificamente relativi al singolo contribuente". Quest'ultimo inciso lascia intendere che, in caso di necessità, i coefficienti presuntivi possono essere integrati o addirittura sostituiti da elementi particolari, propri del contribuente sottoposto a verifica. I coefficienti, quindi, in linea di massima forniscono una indicazione, che già la stessa amministrazione può superare utilizzando altri elementi, che evidentemente costituiscono dei limiti per lo strumento presuntivo nella situazione concreta. Il che significa, appunto, esclusione di ogni automatismo dei coefficienti e necessità di valutare sempre la situazione effettiva del contribuente.

Peraltro, il profilo del tendenziale adeguamento degli effetti dello strumento presuntivo alla situazione concreta da esaminare è emerso meglio nella normativa degli studi di settore (che costituisce una evoluzione significativa nella introduzione delle presunzioni nei meccanismi dell'accertamento), tanto che l'Amministrazione nella Circolare n. 110/E del 21 maggio 1999, correttamente e significativamente, ha sostenuto che "Sulla base di elementi di valutazione direttamente acquisiti ovvero forniti dal contribuente in sede di contraddittorio, gli uffici avranno cura di adeguare il risultato della applicazione degli studi alla concreta particolare situazione dell'impresa, tenendo anche conto della localizzazione nell'ambito del territorio comunale non colta dalle elaborazioni dalle quali sono scaturiti gli studi di settore. Le osservazioni formulate dai contribuenti nel corso del contraddittorio andranno attentamente valutate motivando sia l'accoglimento che il rigetto delle stesse".

Ma, al di là di questa puntualizzazione effettuata dall'Amministrazione, che coglie l'intima ratio sottesa agli studi di settore, c'è da rilevare che la flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento proprio nell'art. 53 Cost., non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica. Ogni sforzo, quindi, va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del soggetto, pur tenendo presente l'importantissimo ausilio che può derivare dagli strumenti presuntivi, che non possono però avere effetti automatici, che sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale, ma che richiedono un confronto con la situazione concreta (confronto che può essere anche vincente per gli strumenti presuntivi allorchè i dati forniti dal contribuente risultino inattendibili).

Peraltro, lo stesso legislatore dello Statuto del contribuente nel prevedere all'art. 12, comma 7 (che si pone come norma generale), un tendenziale necessario *contraddittorio anticipato* attraverso il quale il contribuente possa fornire dati e richieste che l'Ufficio ha l'obbligo di valutare, conferma indiscutibilmente l'esigenza che l'accertamento venga calibrato sempre al caso concreto, sulla base di una conoscenza più approfondita della situazione verificata.

Alla stregua dell'art. 12, e prima che si passi a valutare il profilo dell'inapplicabilità dei coefficienti o di altri strumenti presuntivi, la stessa amministrazione deve individuare gli elementi da utilizzare nel caso concreto, potendo addirittura disattendere i coefficienti

quando esistono altri dati che evidentemente esprimono meglio la situazione concreta. In ogni caso, sulla base dell'ultimo periodo dell'art. 12 citato, comma 4, ammesso che i coefficienti presuntivi siano stati utilizzati bene e legittimamente, resta il fatto che è ammessa la prova della inapplicabilità dei parametri al caso concreto. Questa prova non deve avere necessariamente collegamenti con dati documentali (come invece sembra avere sostenuto il ricorrente), ma può essere costituita, in assenza di indicazioni normative specifiche contrarie, anche da presunzioni che il Giudice nel suo prudente apprezzamento va a configurare e a valutare.

La norma fa riferimento alle "specifiche condizioni di esercizio" dell'attività e lascia, quindi, ampio margine nella deduzione dei fatti impeditivi (L. n. 549 del 1995, comma 181), (cfr., *ex multis*, Cass. civ. sentt. nn. 19163 del 2003, 23602, 24912, e 27648 del 2008 e 3288 del 2009).

Sulla questione, peraltro, si sono pronunciate anche le Sezioni unite di questa Corte con la sentenza n. 26635 del 2009, puntualizzando le diverse questioni che ineriscono a tale tipo di accertamento e evidenziando, tra l'altro, che destinatari di questo tipo di accertamento sono coloro che svolgono attività d'impresa o arti o professioni in contabilità semplificata ed in contabilità ordinaria quando quest'ultima risulti inattendibile a seguito di ispezione. Quanto all'onere della prova, "cui nemmeno l'Ufficio è sottratto in ragione della peculiare azione di accertamento adottata, è così ripartito:

- a) all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello *standard* prescelto al caso concreto oggetto di accertamento;
- b) al contribuente, che può utilizzare a suo vantaggio anche presunzioni semplici, fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli *standard* o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce".

Concludendo la disamina su tale tipo di accertamento le Sezioni unite hanno anche emesso 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".

Tutto ciò premesso, nella specie, la C.T.R. non si è adeguata a tali principi, ma nell'affermare che il contribuente aveva ottemperato all'onere della prova che incombeva su di lui non ha in alcun modo dato atto o esplicitato quali fossero gli elementi probatori adottati da quest'ultimo per superare le presunzioni avanzate dall'Ufficio, facendo riferimento a generiche argomentazioni prive di qualunque concreta indicazione.

Conclusivamente il ricorso va accolto e, cassata la sentenza impugnata che ha fatto riferimento ad una regola *iuris* diversa, la causa va rinviata per un nuovo esame alla luce dei principi sopraesposti ad altra sezione della C.T.R., La stessa C.T.R. provvederà al governo delle spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della C.T.R.