

*Sent. n. 22555 del 5 novembre 2010 (ud. del 15 giugno 2010) della Corte Cass., Sez. civ. V – trib.*

## Svolgimento del processo

Con ricorso notificato il 26 ottobre 2006 all'AGENZIA delle ENTRATE ed il 6 novembre 2006 all'Ufficio di Milano 3 della medesima Agenzia (ricorso depositato il 14 novembre 2006), A.L. C. (architetto) - premesso che il competente Ufficio, dopo l'"invito al contraddittorio", gli aveva notificato un'"avviso di accertamento" con cui, assunto che "l'ammontare dei compensi" da lui dichiarato per il 1998 era "inferiore a quello derivante dall'applicazione dei parametri... di cui all'art. 3, comma 184..., L. n. 549 del 1995, previsti dal D.P.C.M. 29 gennaio 1996, come modificato dal D.P.C.M. 27 marzo 1997", aveva determinato "maggiori compensi", per i quali aveva richiesto le afferenti imposte ed irrogato le conseguenti sanzioni -, in forza di nove motivi, chiedeva di cassare la sentenza n. 114/08/05 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (depositata il 29 luglio 2005) che aveva accolto l'appello dell'Ufficio avverso la decisione (64-/24/04) della Commissione Tributaria Provinciale di Milano la quale aveva recepito il suo ricorso.

Nel controricorso notificato il 30 novembre 2006 (depositato il 18 dicembre 2006) l'Agenzia intimata instava per il rigetto dell'avverso gravame.

Il ricorrente depositava, altresì memorie ex art. 378 c.p.c..

L'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate non svolgeva attività difensiva.

## Motivi della decisione

1. Con la sentenza gravata la Commissione Tributaria Regionale - esposto avere il giudice di primo grado "ritenuto che l'accertamento redatto secondo parametri di redditività non rispettava la reale capacità economica in quanto l'attività di architetto era svolta solo in via sussidiaria, essendo il contribuente pensionato e inalato" - ha accolto l'appello dell'Ufficio osservando che l'effettuazione dell'accertamento "in relazione all'art. 39, D.P.R. n. 600 del 1973" determina l'"inversione dell'onere della prova a carico del contribuente" e che tale "onere... non risulta assolto" perché "non vi è prova alcuna dell'effettiva incidenza della patologia" ("ipotiroidismo") "indicata sull'attività lavorativa esercitata in costanza di malattia, senza contare che a nulla rileva la produzione di esiti di esami di laboratorio".

2. L'A. censura tale decisione con nove motivi.

A. Con il primo il ricorrente denuncia "omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione" adducendo che "il solo riferimento in motivazione all'art. 39 D.P.R. n. 600 del 1973 non è idoneo ad individuare la tipologia dello accertamento parametrico posto a base della pretesa fiscale dall'Ufficio, in quanto esso prefigura e regola una molteplicità di tipologie di interventi di rettifica dei redditi, assai diverse tra loro, per fattispecie e per contribuenti altrettanto diversi".

L'A. aggiunge che "la restante parte della motivazione" ("in cui si assume la inversione dell'onere della prova a carico del contribuente"), "anche se ci si volesse limitare al comma 1, sola lett. d)" da cui "la decisione... pretende di trarre dalla affermata relazione dello accertamento con l'art. 39", "conduce a riferire l'accertamento oggetto di giudizio a tipologie diverse da quella parametrica, anch'esse regolate dallo art. 39, facendo ritenere che, il giudice d'appello, non abbia avuto la necessaria contezza del tipo di accertamento sottoposto al suo giudizio" per cui "appare... evidente la assoluta carenza della motivazione della sentenza impugnata" ("per genericità l'inidoneità e insufficienza") "poiché... non da (dà) conto dell'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, ricorrendo anche la decisività del punto, in quanto investe e mette in forse l'intero impianto motivazionale della sentenza impugnata".

B. Con il secondo motivo il contribuente - ricordato che "lo strumento parametrico, utilizzato per l'accertamento impugnato, è stato previsto dall'art. 3, comma 184, L. n. 549 del 1995" - denuncia "violazione e falsa applicazione: della L. n. 459 del 1995, art. 3, commi 180, 181 e 184, del D.P.C.M. 29 gennaio 1996 come mod. con D.P.C.M. 21 marzo 1997, del D.L. n. 331 del 1993, convertito con mod. dalla L. n. 427 del 1993, art. 62-*bis*, della L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 124, del D.P.R. n. 195 del 1999, art. 4, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e art. 42, della L. n. 241 del 1990, artt. 1 e 3, dell'art. 2697 c.c., dell'art. 4 disp. gen., L. n. 262 del 1942, dell'art. 97 Cost. "nonché "omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia" osservando:

- "I parametri come si trae dalla L. n. 549, citato art. 3, comma 181, sono stati introdotti in via provvisoria per essere utilizzati per gli accertamenti di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600 del 1973, ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari, andando a sostituire i coefficienti presuntivi di reddito (di cui al D.L. n. 691/89, artt. 11 e 12, come modificati dalla Legge di Conv. n. 154 del 1989 e D.P.R./73, art. 54, comma 6), abrogati con la L. n. 549 del 1995, citato art. 3, comma 179, fino alla approvazione degli studi di settore istituiti dall'art. 62-*bis* D.L. n. 331 del 1993, come modificato dalla Legge di Conv. n. 427 del 1993";

- il "termine per la approvazione" detta è stato prorogato "al 31 dicembre 1996 dalla L. n. 549, citato art. 3, comma 180" (il quale ha anche stabilito che "ai fini dello accertamento, gli studi di settore avrebbero avuto validità fin dal periodo di imposta 1996") e poi "al 31 dicembre 1998" dall'"art. 3, comma 124, L. n. 662 del 1996" (il quale "stabiliva che i detti studi hanno validità ai fini dello accertamento a decorrere dal periodo di imposta 1998");

- "con disposizione regolamentare recata dal D.P.R. n. 195 dal 1999, art. 4, in deroga all'art. 3 L. n. 662 del 1996, citato comma 124, veniva stabilita una sorta di ultrattività dell'art. 3, commi da 181 a 187, L. n. 549 del 1995" essendosi disposto che "nei confronti dei contribuenti esercenti attività d'impresa o arti e professioni per le quali non risultano approvati gli studi di settore, ovvero operano condizioni di inapplicabilità non estensibili ai parametri individuate nei decreti di approvazione degli stessi studi di settore si applicano le disposizioni di cui all'art. 3, commi da 181 a 187, L. 28 dicembre 1995, n. 549, riguardanti gli accertamenti effettuati in base ai parametri, anche per gli accertamenti relativi ai periodi di imposta successivi al 1997".

Secondo il ricorrente “la disposizione ora riportata è illegittima ai sensi dello art. 4 disp. gen. (preleggi) approvate con R.D. n. 262 del 1942, non potendo una norma regolamentare derogare ad una norma di legge in quanto di superiore rango” e, “in ogni caso”, “la deroga” dalla stessa disposta “non è operante per la fattispecie in esame poiché nell’anno 2003 in cui è stato effettuato l’accertamento, era già vigente” (salvo che “nei confronti dei contribuenti che hanno dichiarato compensi... di ammontare superiore a L. 10 miliardi”) “lo studio di settore per gli studi di architettura, approvato con il D.M. Ministero delle Finanze 20 marzo 2001, entrato in vigore il 31 marzo 2001 (in G. U. n. 16 Supp. Ord. del 31 marzo 2001) riguardante attività professionali tra cui (art. 1 punto i) quello relativo a studi di architettura”: “per conseguenza”, la sentenza impugnata “incorre nella violazione e falsa applicazione delle norme di diritto contenute nel D.P.R. n. 195 del 1999, art. 4, nei commi 180, 181, e L. n. 459 del 1995, art. 3, comma 184, nel D.L. n. 331 del 1993, art. 62-*bis* come modificato dalla L. n. 427 del 1993, (di Conv.), nella L. n. 662 del 1996, comma 124, nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d),” essendo “venuto meno, o meglio inoperante, un presupposto di legittimità su cui l’accertamento stesso è basato, costituito dal D.P.C.M. stesso”.

“La inutilizzabilità delle risultanze parametriche derivante dalla illegittima applicazione dello strumento parametrico non più in vigore”, secondo l’A., “determina anche la mancanza di motivazione per lo accertamento in questione” “facendo incorrere la sentenza impugnata” (a) “nella violazione della L. n. 241 del 1990 art. 42, comma 3 e della L. n. 600 del 1973 art. 42 ed, inoltre, nella violazione dello art. 2697 c.c., incombando sull’Ufficio (Cass. n. 10802/2002) di provare i fatti costitutivi della pretesa fiscale” e (b) “nel vizio di carenza di motivazione circa un punto della controversia stante la decisività del punto medesimo”. Il ricorrente sostiene, “infine”, “la proponibilità della questione per la prima volta in questa sede essendo essa rilevabile d’ufficio riguardando i presupposti di legittimità e legalità della pretesa fiscale e per la necessaria osservanza, dei principi di tipicità e legalità della attività amministrativa derivanti dall’art. 1 L. n. 241 del 1990 e art. 91 Cost. applicabili anche in campo fiscale” e deducendo “anche la violazione da parte della sentenza di tali norme”.

C. Con il terzo motivo l’A. espone: (A) nel “punto 4, pagina 8” delle sue “controdeduzioni” (in cui aveva affermato “si conferma la mancanza di motivazione e violazione dell’art. 3 L. 28 dicembre 1995, n. 549 e dell’art. 3 L. 7 agosto 1990, n. 241, così come illustrato al punto 3 e al punto 4 del ricorso introduttivo e al quale si rinvia”) si può ravvisare “la riproposizione in appello dei motivi, indicati in ricorso (3 e 4 del ricorso), assorbiti dalla decisione di primo grado che ha accolto il ricorso nel merito, essendo pacifico, per la giurisprudenza di codesta Corte, che la richiesta specificità della riproposizione medesima, possa essere assolta *per relationem* (Cass. n. 4625/2003, n. 14196/2000)”; nel “punto 3 del ricorso” aveva “testualmente” esposto: “Deve evidenziarsi la carenza di motivazione e violazione dell’art. 3 L. 28 dicembre 1995, n. 549, da parte del D.P.C.M. 29 gennaio 1996 nonché dello avviso di accertamento impugnato. Infatti l’art. 3, comma 184 della sopraindicata legge prevedeva che i parametri fossero elaborati al fine di determinare i ricavi, compensi ed il volume d’affari fondatamente attribuibile in base alle caratteristiche ed alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta. Per questo motivo la previsione legislativa è stata disattesa dai decreti attuativi con conseguente nullità per violazione di legge.

Le informazioni contabili che il programma ministeriale richiede al contribuente sono costituite da variabili del tutto inadeguate ad integrare una ragionevole premessa del procedimento di calcolo e per quelle presunzioni gravi, precise e concordanti richieste dall'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600 del 1973. Tanto asserito anche in considerazione che la congruità del contribuente si fonda su una elaborazione matematico-statistica di dati desunti da campioni di contribuenti aventi coerenti indici di natura economica. A ciò è da aggiungere che il programma ministeriale non prevede la possibilità di indicazione di una situazione particolare nella quale verte il contribuente situazione indicata ed esplicitata al numero 1 del presente ricorso, cosa che invece è stata recepita con l'introduzione degli studi di settore e delle conseguenti cause di inapplicabilità” ;

(B) “al punto 2” delle medesime “controdeduzioni” aveva “riproposto le seguenti eccezioni”:

(1) “(pag. 4 punto 2 3 periodo) nulla poi dice l'Ufficio circa il fatto che il reddito professionale richiede, per la sua determinazione, il principio di cassa (che di per sé è opposto a un calcolo a forfait quale è quello dei parametri): in sede di primo grado è stata presentata la concordanza tra importi dichiarati e estratti conto bancari”;

(2) “(pag. 5, dal 3 rigo) 11) A tal riguardo e per una più agevole esposizione, si riporta qui di seguito quanto illustrato nel ricorso introduttivo (in estratto)... (continuando, da pag. 6, 3 periodo, a pag. 7)” Bisogna poi rimarcare che la non congruità rispetto ai parametri ministeriali nel caso in questione è dovuta essenzialmente a due fattori:

- il valore dei beni strumentali incide in maniera determinante sulla determinazione forfettaria dei compensi: questo elemento nel settore specifico di attività del contribuente non può avere alcuna valenza in quanto i beni utilizzati necessari per lo svolgimento della attività del contribuente, non può avere alcuna valenza in quanto i beni utilizzati, necessari per lo svolgimento dell'attività, non consentono di per se stessi un compenso ponderato al loro valore (copia del libro dei cespiti ammortizzabili al 1998 in allegato 4). - Molti di questi beni, poi, proprio per il settore particolare in cui opera il contribuente, sono soggetti ad una rapida obsolescenza, pertanto il valore indicato in dichiarazione dei redditi non può essere rappresentativo della reale capacità patrimoniale del mio assistito. Proprio l'utilizzo del costo storico, in luogo del più corretto valore di mercato di allora fa sì che il valore preso a base del procedimento di calcolo risulti non corretto...”, continuando e concludendo: “Anche per i suddetti motivi il sottoscritto ritiene del tutto fondato in fatto il presente ricorso e quindi pienamente corretto il valore dichiarato in sede di dichiarazione dei redditi per l'anno 1998”.

Ciò posto il ricorrente denuncia “violazione e falsa applicazione dello art. 112 c.p.c.”, perché “la C.T.R., fondando la motivazione della sentenza unicamente sui due argomenti sopra riportati... ha omesso di pronunciarsi sui detti tre punti della controversia”, nonché “omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione... attesa la ricorrenza della loro decisività, singolarmente ed unitariamente, resa evidente dalla dipendenza della decisione di accoglimento o di rigetto dello appello dalla pronuncia, positiva o negativa su di essi”.

D. Nel quarto motivo il contribuente - esposto che per la “L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 184... i parametri devono essere elaborati al fine di determinare i ricavi, i compensi ed il volume d'affari, fondatamente attribuibili in base alle caratteristiche ed alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta - denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 1

L. n. 241 del 1990 e art. 91 Cost., dell'art. 54, D.P.R. n. 917 del 1986, art. 3, commi 181 e 184, L. n. 549 del 1995, art. 39, comma 1, lett. d) e art. 42, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 3, L. n. 241 del 1990, dell'art. 2697 c.c. nonché omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione sostenendo che "il D.P.C.M. 29 gennaio 1996 costituente il risultato di tale elaborazione, è illegittimo" perché:

(1) "né in detto D.P.C.M., né nei suoi allegati, si tiene minimamente conto, nella determinazione dei redditi presunti, del principio di cassa stabilito, dal TUIR (D.P.R. n. 917 del 1986: art. 54, già art. 50) con cui unicamente opera la tassazione dei redditi professionali (redditi-percepiti nell'anno di imposta), principio che è invece del tutto prevalente nella reale determinazione del reddito degli architetti da assoggettare a prelievo fiscale, specie se si considera la frequente pluriannualità di durata delle prestazioni da questi assolti e lo sfasamento che nella pratica si verifica per i pagamenti rispetto al tempo in cui sono svolte le prestazioni stesse, specie per la committenza pubblica, a conferma della paradossalità e contraddittorietà di presumere e pretendere di tassare un reddito, senza tenere conto di quando (e se) sarà incassato, come invece richiede il TUIR, sta il fatto che la stessa Amministrazione finanziaria, in tardivo ravvedimento, nel giustificare il carattere monitorato (studi introdotti in via sperimentale e non ancora definitivi) di 10 studi settore per le attività professionali approvati con D.M. 24 marzo 2005, afferma che: La necessità di una applicazione monitorata nasce dall'esigenza di avere sotto controllo alcune delle situazioni che presentano maggiori criticità: per gli studi di settore dei professionisti, i problemi relativi al cosiddetto principio di cassa ed alle maggiori difficoltà di trovare elementi strutturali collegati con la capacità di produrre compensi (Circ. n. 32/E del 21 giugno 2005 pag. 11, 12)";

(2) la "variabile" dei beni strumentali a cui il D.P.C.M. 29 gennaio 1996 (art. 5) affida, dandovi particolare preminente rilievo, unitamente ad altre variabili prefissate dallo art. 5, il calcolo e la determinazione del "reddito professionale presunto" non è "rappresentativa della capacità di reddito degli architetti, anche perché, in detta variabile, i beni strumentali sono da considerare, secondo l'art. 5, al costo storico e non al loro valore reale e senza tener conto né della loro obsolescenza né delle quote di ammortamento, la qualcosa, peraltro, crea ingiustificate disparità di trattamento nella loro applicazione tra i vari contribuenti, tant'è che la stessa amministrazione finanziaria, in sede di approvazione dei nuovi studi di settore per gli architetti, si è risolta ad eliminare tale variabile (Circ. n. 32/E del 21 giugno 2005, pag. 76)".

Conseguentemente, secondo il ricorrente, "per la dedotta illegittimità, il giudice della controversia, deve limitatamente ad essa, disapplicare il D.P.C.M. di che trattasi in virtù dell'art. 5 L. n. 2248 del 1865, all. E".

E. Con il quinto motivo il ricorrente - dedotto aver "riproposto in appello" ("punto 4, pag. 8 delle Controdeduzioni") "la mancanza di motivazione dell'accertamento, riportandosi specificatamente, con la modalità e nei termini sopra riportati all'inizio del punto 3 A al ricorso di 1 grado, punto 4" ("che si trascrive": "È necessario rimarcare il vizio di motivazione nell'avviso di accertamento impugnato per violazione dell'art. 3 L. 7 agosto 1990, n. 241, che prevede in via generale, che tutta l'attività amministrativa debba sottostare all'obbligo di motivazione, e dell'art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600 del 1973. Infatti per dottrina e giurisprudenza consolidata, l'obbligo di motivazione può ritenersi pienamente assolto solo con la previa esplicitazione dell'iter logico deduttivo che caratterizza l'atto di

imposizione. Al contrario la mancata esteriorizzazione del D.P.C.M. 29 gennaio 1996 di alcuni passaggi fondamentali non consente di contribuire a conoscere i criteri di formazione ed impiego dei parametri, con grave menomazione del diritto di difesa e della possibilità di argomentare in merito: in pratica il Ministero avrebbe dovuto evidenziare quali soggetti erano stati utilizzati per il campione e come si sia pervenuti al calcolo degli indici e moltiplicatori. Quindi, in caso di accertamento analitico-induttivo fondato sull'applicazione dei parametri l'Ufficio deve rendere noto il processo di stima attraverso il quale è stato determinato il maggior livello di ricavi: se ciò avviene *per relationem* (riferimento al semplice D.P.C.M. 29 gennaio 1996) è chiara la carenza di motivazione sia nel decreto attuativo che sull'atto impugnato...) - denuncia "violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c." nonché "omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione" avendo la Commissione Tributaria Regionale "omesso di pronunciarsi sulla eccezione sopra riportata", "stante la sua decisività resa evidente dalla dipendenza dell'esito della controversia dalla decisione su di esso".

F. Con il sesto motivo l'A. censura l'affermazione della sentenza impugnata secondo la quale "l'accertamento in questione, in quanto effettuato in relazione all'art. 39, D.P.R. n. 600 del 1973, comporta l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente" e denuncia "violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 2, lett. d), D.P.R. n. 600 del 1973, e dell'art. 3, commi 181 e 184, L. n. 549 del 1995, del D.P.C.M. 29 gennaio 1996, dell'art. 53 Cost., degli artt. 2728, 2729 e 2697 c.c." nonché "omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione" esponendo che la "tesi" ("sostenuta dall'Ufficio nei motivi di appello") deriva "da una erronea lettura della sentenza n. 2891/2000 di questa Corte... che se, correttamente intesa, conduce invece proprio a dimostrare il contrario" avendo la stessa affermato che "l'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600 del 1973, consente... di "ricostruire attività non dichiarate" con presunzioni semplici, purché gravi precise e concordanti, e che "questo valore possono assumere se confortate da altri indizi" le difformità emergenti da studi di settore, che, inoltre, spetta al giudice di "verificare condivisibilità ed affidabilità delle presunzioni utilizzate".

Il ricorrente osserva, ancora:

- "i parametri", come ha ritenuto il giudice delle leggi (Corte Cost. sent. n. 105/03...), prevedono un sistema di presunzioni semplici, "la cui idoneità probatoria è rimessa alla valutazione del giudice di merito";

- anche "la giurisprudenza" di questa Corte ("con orientamento ormai consolidato") ha "ravvisato in detti strumenti una mera fonte di "presunzioni semplici la cui idoneità probatoria è rimessa alla valutazione del giudice di merito" (Cass nn. 19163/03 e 9135/05), sottolineando anche la loro necessaria flessibilità applicativa traente origine dal principio della capacità contributiva che deve regolare la imposizione tributaria in osservanza dello art. 53 Cost., con esclusione di ogni automatismo" in questo senso, in particolare Cass. n. 19163/03, la quale, riferendosi agli studi settore, sottolinea come la stessa Amministrazione finanziaria nella Circolare applicativa degli studi di settore n. 110-E del 21/5/99 (riportata), raccomandi agli Uffici l'adeguamento "del risultato della applicazione degli studi medesimi alla particolare concreta situazione del contribuente (in quel caso, l'impresa), tenendo anche conto di situazioni territoriali non colte negli studi di settore":

poiché “alle risultanze applicative degli studi di settore non può... attribuirsi che un valore meramente indiziario e di “presunzioni semplici”, escludendosi automatismi nella determinazione del maggior reddito, escludendosi anche la possibilità di un accertamento che non abbia rispondenza nella concreta e reale capacità contributiva del contribuente oggetto di accertamento stesso”, “tanto più” (secondo l’A.) “ciò deve valere per i parametri, strumento presuntivo transitorio, grossolano ed inadeguato”, anche perché “la possibilità di utilizzazione dei parametri prevista all’art. 3, comma 181, L. n. 549 del 1995 per gli accertamenti di cui alla L. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), non può che riferirsi all’ultimo periodo di quest’ultima disposizione, ove si stabilisce che “l’esistenza di attività non dichiarate,... è desumibile, anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”, in quanto il precedente periodo di tale comma riguarda le diverse ipotesi di rettifica, non ravvisabili nel caso in esame, fondate su ispezioni delle scritture contabili e su controlli della loro rispondenza ai documenti contabili”.

G. Con il settimo motivo il contribuente denuncia “violazione e falsa applicazione dell’art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600 del 1973, dell’art. 3, commi 181 e 184, L. n. 549 del 1995, del D.P.C.M. 29 gennaio 1996, degli artt. 2729 e 2697 c.c.” e “dell’art. 116 c.p.c.” nonché “omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione” adducendo che “la CTR..., sbagliando nell’assumere l’intervenuta inversione dell’onere della prova, ha... omesso ogni valutazione e motivazione sulla ricorrenza nella fattispecie dei requisiti di gravità, precisione e concordanza che necessariamente debbono avere le presunzioni semplici ai fini della loro rilevanza probatoria”, “disattendendo anche, i criteri di libera e prudente valutazione delle prove”.

H. Con l’ottavo motivo il ricorrente - esposto avere (anche “in sede del “contraddittorio” del 22 ottobre 2002”) presentato “la concordanza tra importi dichiarati e estratti conto bancari”, osservato che “il fatto di beneficiare di pensione” lo portava “a non sviluppare la propria attività in maniera “economicamente significativa” nonché dedotto di non essere sposato, di non “figli a carico” (quindi “nessuno da mantenere”) e di beneficiare “del supporto familiare” (“essendo stato domiciliato presso l’abitazione dei propri genitori”) - denuncia “violazione e falsa applicazione dell’art. 3, commi 181 e 184, L. n. 549 del 1995, dell’art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600 del 1973, dell’art. 53 Cost., dell’art. 2129 c.c. e dell’art. 112 c.p.c. nonché omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione adducendo che CTR”:

- “ha omesso di valutare, pronunciarsi e motivare sulla ricorrenza nella specie di quegli indispensabili elementi di aderenza dei risultati della applicazione parametrica alla concreta situazione reddituale del ricorrente richiesti dal rispetto del principio della capacità contributiva sancito dallo art. 53 Cost., essendo esclusa ogni automatica applicazione dei parametri medesimi, secondo i principi affermati da codesta Corte, pur avendo esso ricorrente espressamente opposto ed eccepito anche in appello che “i parametri debbono essere calibrati alla realtà professionale e non possono essere applicati automaticamente, come ha fatto l’Ufficio nel caso di specie”;

- “non ha detto alcunché” sul fatto (di cui egli si era “doluto... nelle controdeduzioni..., come già in primo grado”) “l’Ufficio nel rifiutare la richiesta di annullamento delle risultanze parametriche”, avanzata “in sede del “contraddittorio” del 22 ottobre 2002”, “ha proceduto allo accertamento senza dare alcuna motivazione del rifiuto, contravvenendo alle disposizioni impartite dalla Amministrazione nella circ. n. 110/E del 21 maggio 1999”. 1. Con l’ultimo (nono) motivo l’A. - esposto aver la “CTP... accolto il suo ricorso...

riconoscendo che, “la parte ha documentato lo stato di salute, la percezione di pensione e la circostanza che l’attività di architetto veniva svolta in modo marginale, contrastando l’operato dell’ufficio che aveva fondato l’accertamento sulla base di calcoli di redditività” - contesta l’affermazione della Commissione Tributaria Regionale secondo la quale “non vi è prova alcuna della effettiva incidenza della patologia indicata” (l’ipotiroidismo) “sulla attività lavorativa... esercitata in costanza di malattia” e denuncia “violazione e falsa applicazione dell’art. 3, commi 181 e 184, L. n. 549 del 1995, dell’art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600 del 1973, dell’art. 53 Cost.” e “dell’art. 112 c.p.c.” nonché “omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione” adducendo che “l’affermazione... contrasta... con il contenuto del certificato medico... prodotto... ove ben si evidenzia, testualmente, che la malattia certificata “riduce notevolmente la capacità lavorativa”.

Il ricorrente aggiunge che il giudice di appello ha omesso “completamente di valutare e motivare” in ordine (a) “alla concordanza degli estratti conto con il reddito dichiarato”, (b) “al fatto che egli fosse già percettore di reddito di pensione”, (c) “al fatto di non aver familiari a carico e che visse nella casa dei propri genitori” (“fatti che sono stati opposti”) e sostiene che “tutti questi fatti, unitamente alla malattia dell’ipotiroidismo grave... ben possono ritenersi provvisti, nel loro complesso, di quei requisiti richiesti dallo art. 2729 c.c., della gravità, precisione, e concordanza per poter far ritenere provata la infondatezza dei compensi pretesi”.

L’A., infine:

(a) sostiene che “per i surriportati rilievi... la sentenza incorre nella violazione del principio della corrispondenza tra il chiesto e pronunciato di cui all’art. 112 c.p.c. e nel vizio di motivazione di cui all’art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per le riferite omissioni e per il travisamento della certificazione di malattia, che evidenziano un salto logico nel iter motivazionale, stante la decisività dei vizi sollevati”, e (b) denuncia “anche la intera motivazione della sentenza, nel suo complesso, atteso il collegamento tra le varie parti che la compongono, per il vizio di motivazione di cui all’art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 che inficia lo intero impianto motivazionale mediante il quale si perviene allo accoglimento dello appello, in quanto viziato, in tutto il suo percorso, dall’erronea affermazione, da cui si diparte, dell’assunta inversione dell’onere della prova, facendosene di essa carico sul ricorrente”. 3. Il ricorso deve essere respinto perché infondato.

A. In via preliminare va richiamato e ribadito (per carenza di qualsivoglia convincente argomentazione contraria) il principio affermato dalle sezioni unite di questa Corte (sentenza 18 dicembre 2009 n. 26635) secondo cui “la procedura di accertamento 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 in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell’accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell’accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell’attività accertativa siano state disattese”.



B. La prima censura - con la quale l'A. denuncia la inidoneità ("non è idoneo") del riferimento, operato dal giudice di appello, all'art. 39 D.P.R. n. 600 del 1973, ad individuare la "tipologia" del "contenuto parametrico" - è:

(1) infondata, perché la "molteplicità di tipologie" che il ricorrente assume "prefigurata" in detta norma si riduce (sostanzialmente) solo a due modalità (non tipi) di accertamento:

l'uno detto analitico; l'altro induttivo, dei quali quello analitico-induttivo è una commistione;

(2) inammissibile, perché in ordine a tali astratte modalità il ricorrente non indica (come necessario per verificare la rilevanza della censura) quale sia la "diversa" regolamentazione posta dalla norma per (non individuati) "contribuenti diversi" cui egli intenda riferirsi nonché la conseguente diversità di trattamento (complessivamente più favorevole rispetto a quello risultante dalla decisione assunta dalla Commissione Tributaria Regionale) per il "diverso" contribuente cui esso ricorrente ritenga di appartenere;

(3) inammissibile, perché il giudice di appello ha, in modo non equivoco, ritenuto ammissibile la prova addotta dal contribuente avendola necessariamente esaminata, pur giudicandola inidonea a vincere la forza probatoria degli elementi offerti dall'Ufficio a fondamento dell'atto impositivo.

L'A., comunque, mostra di aver perfettamente compreso il tipo (analitico-induttivo) dell'accertamento adottato dall'Ufficio nei suoi confronti atteso che negli ulteriori motivi di gravame fa sempre e solo riferimento alla norma di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, stesso art. 39, comma 1, lett. d): il ricorrente, pertanto, avrebbe dovuto dedurre e dimostrare che con la menzione dell'art. 39 il giudice *a quo* abbia fatto riferimento ad (e, soprattutto, tratto le conseguenze probatorie proprie da) ipotesi dello stesso articolo diversa da quella analitico-induttiva.

C. La doglianza formulata con il secondo motivo - "inutilizzabilità delle risultanze parametriche derivante dalla illegittima applicazione dello strumento parametrico non più in vigore" - è inammissibile a causa della sua novità, univocamente ammessa dallo stesso ricorrente laddove sostiene la rilevanza d'ufficio della stessa, "riguardando", assume, "i presupposti di legittimità e legalità della pretesa fiscale e per la necessaria osservanza, dei principi, di tipicità e legalità della attività amministrativa".

La "questione" - giammai sottoposta all'esame dei giudici tributari di merito -, diversamente da quanto sostenuto dall'A., non è affatto rilevabile d'ufficio in qualsiasi grado e stato del processo, quindi neppure proponibile per la prima volta innanzi a questo giudice di legittimità.

Il processo tributario - che (Cass., trib., primo settembre 2009 n. 19079) "non è annoverabile tra quelli di impugnazione-annullamento, ma tra i processi di impugnazione-merito, in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'Ufficio"-, come noto (Cass., trib., 13 ottobre 2006 n. 22010, la quale richiama "Cass., trib., 18 giugno 2003 n. 9754 nonché, in riferimento al procedimento regolato dall'abrogato D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, come modificato dal D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739, Cass., 1<sup>a</sup>, 6 luglio 1999 n. 6954"; acide: Cass., trib., 25 gennaio 2008 n. 1604), "è caratterizzato (a) da un meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio

e (b) da un oggetto del giudizio rigidamente delimitato dai motivi specificamente dedotti dal contribuente nel ricorso introduttivo in primo grado”: lo stesso, invero, “in quanto rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo, è strutturato come un giudizio di impugnazione del provvedimento stesso e tale caratteristica circoscrive il dibattito alla pretesa effettivamente avanzata con l’atto impugnato alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati ma entro i limiti delle contestazioni mosse dal contribuente (Cass., trib. 7 marzo 2002 n. 3345; id., trib., 3 dicembre 2001 n. 15234; cfr., altresì, Cass., trib., 22 marzo 2002 n. 4125): per l’art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, infatti, i vizi dell’atto di accertamento dell’imposta non fatti valere dal contribuente con tempestivo ricorso, rendono definitivo, per tal verso, l’atto impositivo (Casa., trib., 24 aprile 2002 n. 6029)”.

L’eventuale inosservanza, da parte dell’Ufficio impositore, dei “principi di tipicità e legalità della attività amministrativa”, pur se inerente alla verifica della sussistenza dei “presupposti di legittimità e legalità della pretesa fiscale” - al pari della omessa e/o non corretta applicazione di qualsiasi altra disposizione di legge regolatrice di quella “attività” - invero, si traduce in, e (atteso la connessa indefettibile presenza dell’interesse giuridico di cui all’art. 100 c.p.c.) assume rilevanza esclusivamente come, vizio (di forma e/o di contenuto) dello specifico atto di imposizione fiscale, ovvero sia come vizio del concreto atto notificato al contribuente, che neppure il giudice tributario di primo grado (per la naturale sua posizione di terzo: art. 111 Cost.), può rilevare *ex officio* in quanto quelle norme sono poste solo a tutela del contribuente destinatario dell’atto, unico, quindi, legittimato (nella autonoma e libera valutazione dell’interesse detto) a denunciarla con l’esplicazione di appropriato motivo da formulare (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18) già nel suo ricorso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale.

D. La violazione dell’art. 112 c.p.c. denunciata nel terzo motivo è insussistente.

Il vizio di omessa pronuncia, invero, si verifica solo quando il giudice non emetta nessuna pronuncia su di una “domanda” (identificata da una sua causa *petendi* e da un proprio *petitum*) o su di una “eccezione” proposta dalle parti, non già quando lo stesso non esponga le ragioni della mancata condivisione di una delle osservazioni sostenute da una di esse.

Nel caso, l’omessa pronuncia, come espone lo stesso A., non riguarda né una sua domanda né un’eccezione ma investe unicamente “tre punti” (la cui decisività, peraltro, non è argomentata ma solo assiomaticamente assunta come “evidente”), i quali non riguardano l’accertamento di precisi fatti storici ma mere opinioni del contribuente, peraltro prive di qualsiasi conforto: ed invero:

(a) il ricorrente non indica quali siano le “informazioni contabili” richieste dal programma ministeriale che, a suo giudizio, non sarebbero inidonee ad “integrare una ragionevole premessa del procedimento di calcolo” e, quindi, “quelle presunzioni gravi, precise e concordanti richieste dall’art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600 del 1973, “né svolge alcuna conferente argomentazione dimostrativa dell’asserita inidoneità: conseguentemente è impossibile formulare qualsivoglia giudizio sul punto, anche di sola rilevanza;

(b) il “principio di cassa” (per il quale vanno considerati solo i “compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili”) è proprio (art. 50, comma 1, D.P.R. n. 917 del 1986, nel testo *pro tempore* vigente) di ogni “reddito derivante dall’esercizio di arti e professioni”, quindi connaturato a tutte le attività

libero professionali: la sua mancata considerazione nei D.P.C.M. attuativi costituisce affermazione apodittica perché si risolve nella sostanziale denuncia di una volontaria violazione di tale norma da parte dei redattori dei parametri, senza, però, l'apporto di nessun elemento da cui inferire che quei redattori abbiano preso a parametro ricavi non dichiarati da professionisti, essendo questi ricavi ovviamente rispettosi (per loro natura) di quel principio;

(c) del tutto generica ed indimostrata (non essendo stato indicato, come impone l'art. 366 c.p.c., quale afferente concreto elemento probatorio sia stato sottoposto all'esame del giudice del merito) è la pretesa rapidità dell'obsolescenza di (peraltro) imprecisati "beni" che si assumono "propri del settore" e, quindi, della "categoria omogenea".

E. La violazione del complesso legislativo denunciato con il quarto motivo di ricorso per fondare l'illegittimità del "D.P.C.M. 29 gennaio 1996" è insussistente perché con la doglianza il contribuente non espone l'interpretazione delle stesse ritenuta corretta ma, nella sostanza, esclusivamente delle opinioni personali che risultano prive di pregio perché:

(1) la considerazione, nel D.P.C.M., del "principio di cassa" è stata evidenziata al punto D. (b) che precede per cui non risponde al vero che, come sostenuto dall'A., "né in detto D.P.C.M., né nei suoi allegati, si tiene minimamente conto" di tale principio;

(2) la mancanza di rappresentatività (non è "rappresentativa"), in particolare della "capacità di reddito degli architetti", attribuita alla "variabile" dei beni strumentali" (considerati "al costo storico e non al loro valore reale e senza tener conto né della loro obsolescenza né delle quote di ammortamento") è meramente affermata: in primo luogo, perché del tutto astratta, non essendo menzionati i "beni strumentali" propri solo "degli architetti" ritenuti inidonei, ove obsoleti (od ammortizzati), alla "determinazione del reddito professionale presunto"; in secondo luogo, perché non si espone nessuna ragione per la quale la mancata considerazione dell' "obsolescenza" (o l'ammortamento) dovrebbe creare "ingiustificate disparità di trattamento nella loro applicazione tra i vari contribuenti".

In realtà, giusta il principio di diritto richiamato all'inizio (punto 3.A.), nella complessiva regolamentazione normativa ed applicativa dei "parametri" non si rinviene nessun ostacolo giuridico alla valutazione (prima da parte dell'Ufficio, ove la questione sia posta dal contribuente in sede di contraddittorio, e, comunque, in sede giurisdizionale, se qui posta dallo stesso contribuente) della idoneità dell'ammortamento come della (se e in qual misura) intervenuta obsolescenza (soprattutto se effettivamente incidenti sulla capacità produttiva del professionista) anche di un solo bene strumentale e, quindi, della idoneità di tal fatto (obsolescenza e/o ammortamento) a giustificare il riscontrato scostamento del reddito dichiarato rispetto a quello determinabile applicando i parametri sul bene stesso.

Tanto, tuttavia, all'evidenza, richiede che l'ammortamento e/o l'obsolescenza siano stati adottati (in sede di contraddittorio e di giudizio) a motivo giustificativo dello scostamento: ciò, però, non risulta essere stato fatto dall' A., il quale non allega nemmeno di avere addotto tale specifica giustificazione in alcuna delle due sedi dette.

F. La censura svolta nel quinto motivo di ricorso denuncia un vizio ricondotto alla violazione dell'art. 112 c.p.c. (ovverosia del principio di "corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato") il quale, però, nonostante il silenzio del giudice di appello, non si rivela, idoneo a determinare la cassazione della sentenza impugnata perché investe un punto ("mancanza di motivazione dell'accertamento") che non si rivela affatto decisivo in quanto

nella sua prospettazione (quale riprodotta nel ricorso per cassazione) innanzi al giudice del merito manca del tutto (né detto ricorso contiene altro) qualsiasi argomentazione in ordine alla indispensabile correlazione che dovrebbe esistere tra la pretesa “mancata esteriorizzazione del D.P.C.M. ... di alcuni passaggi fondamentali” e la comprensione delle ragioni della pretesa fiscale contenuta nell'atto impugnato, costituente lo scopo (provocatici *ad opponendum*) della sua motivazione.

La carenza evidenziata assume rilievo perché i “passaggi” (peraltro qualificati “fondamentali”) che il contribuente assume mancanti si rinvengono (peraltro in coerenza con le prescrizioni dettate, in particolare, dall'art. 3, comma 184, L. n. 549 del 1995):

- nel “preambolo” del D.P.C.M., nel quale i “soggetti... utilizzati per il campione” sono individuati, “sulla base dei dati in possesso della Anagrafe tributaria”, in quelli di “ciascuna categoria di attività economica” la “dichiarazioni dei redditi” dei quali “ha consentito di individuare, in riferimento a settori omogenei di attività, campioni di contribuenti che hanno presentato dichiarazioni dalle quali si rilevano coerenti indici di natura economica e contabile”;

- nelle note tecniche, le quali riportano la formula utilizzata e, quindi, espongono le modalità di “calcolo degli indici e moltiplicatori”.

In tale contesto il ricorrente avrebbe dovuto esporre il senso concreto della evidenziazione (“il Ministero avrebbe dovuto evidenziare”) da lui pretesa sia in ordine ai “soggetti... utilizzati per il campione” che alle modalità di “calcolo degli indici e moltiplicatori” perché solo la verifica della legittimità, prima, e della fondatezza, poi, della specifica evidenziazione pretesa poteva consentire di formulare l'indispensabile giudizio di rilevanza della questione, anche se non affrontata dal giudice del merito, ai fini di un possibile esito della controversia (in toto od in parte) più favorevole al contribuente.

G. L'infondatezza del sesto e del connesso settimo motivo di ricorso discende dalla sostanziale irrilevanza, ai fini della concreta decisione adottata dalla Commissione Tributaria Regionale, dell'erroneità del principio di diritto dalla stessa affermata in ordine all'“inversione dell'onere della prova a carico del contribuente” che comporterebbe “l'accertamento in questione” in quanto “effettuato all'art. 39 D.P.R. n. 600 del 1973”: il giudice di appello, infatti, non ha desunto nessuna conseguenza giuridica negativa per il contribuente solo da quell'erronea affermazione di principio in quanto lo stesso ha, comunque, proceduto alla libera valutazione delle risultanze probatorie offerte al suo esame e giudicato quelle dell'A. (il quale non lamenta l'omessa considerazione di altre risultanze) non idonee a vincere la forza probatoria della specifica procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri, costituente, di per sé (giusta la decisione delle sezioni unite indicate innanzi sub 3.A.), in ogni caso, “un sistema di presunzioni semplici”, la gravità, precisione e concordanza delle quali discende dall'accertamento, operato dal giudice del merito (cui, in definitiva, è rimessa, anche per la sentenza n. 105/03 della Corte Costituzionale, la valutazione della “idoneità probatoria” del “sistema di presunzioni semplici” costituito dai parametri in questione), dell'insussistenza (ancora “in esito ai contraddittorio” volti in fase amministrativo) di motivi e/o di ragioni convalidanti lo scostamento: “il giudice” del merito, infatti, come precisato dalle sezioni unite, “può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che

deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente”.

H. L'omissione denunciata nell'ottavo motivo è priva di consistenza essendosi il ricorrente limitato a lamentarla senza però esprimere le ragioni per le quali i fatti da lui addotti (“concordanza tra importi dichiarati ed estratto conto bancario”; “beneficiario di pensione”; “nessuno da mantenere”; “supporto familiare”), ipoteticamente non valutati, dovrebbero dimostrare che egli non avrebbe sviluppato “la propria attività in maniera economicamente significativa”: gli ultimi tre di detti elementi, infatti, per la loro qualità, sono privi di qualsiasi significatività, univocamente oggettiva nel senso voluto dal contribuente perché non necessariamente (né ordinariamente) il professionista che beneficia di pensione, che non abbia nessuno da mantenere e che, per giunta, goda di un supporto familiare (peraltro limitato, nel caso, al vivere in casa) svolge e/o deve svolgere un'attività professionale ridotta rispetto al collega che viva solo degli onorari professionali, abbia familiari da “mantenere” e provveda in proprio anche alle spese di alloggio; la concordanza invocata, poi, dimostra, al massimo, la formale coincidenza della dichiarazione fiscale con i conti bancari:

nessun dei fatti addotti (e, tanto, a prescindere dalla sussistenza della prova della loro effettività) prova la concreta ricorrenza di circostanze peculiari, esterne od interne, influenti negativamente sul regolare svolgimento di qual-sivoglia attività professionale, d'ordinario naturalmente volta alla produzione di utili economici.

I. L'affermazione della Commissione Tributaria Regionale secondo cui “non vi è prova alcuna della effettiva incidenza della patologia indicata” (ipotiroidismo) “sulla attività lavorativa... esercitabile in costanza di malattia”, ancora, è sterilmente contrastata (ultimo motivo di ricorso) con il mero richiamo al “contenuto del certificato medico” perché la sola asserzione “riduce notevolmente la capacità lavorativa”, contenuta nello stesso, non evidenzia nessun difetto logico sul giudizio di inidoneità probatoria di quel certificato espresso dal giudice di appello - cui è istituzionalmente demandato l'afferente accertamento - essendo detta asserzione priva di qualsiasi riferimento a concreti parametri medico-legali o di un qualche diverso elemento di riscontro concreto da parte dello stesso certificante, specie quanto all'avverbio (peraltro del tutto generico perché non contiene alcun riferimento percentuale) “notevolmente”.

5. Per la sua totale soccombenza il ricorrente, ai sensi dell'art. 91 c.p.c., deve essere condannato a rifondere all'Agenzia delle Entrate le spese di questo giudizio di legittimità, liquidate (nella misura indicata in dispositivo), in base alle vigenti tariffe professionali forensi, tenuto conto del valore della controversia e dell'attività difensiva svolta dalla parte vittoriosa.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente a rifondere all'Agenzia le spese del giudizio di legittimità che liquida in complessivi Euro ... (...), di cui Euro ... (...) per onorario, oltre spese generali ed accessori di legge.