

*Sent. n. 26636 del 18 dicembre 2009 (ud. del 1° dicembre 2009) della Corte Cass., SS.UU. civ.*

La controversia concerne l'impugnazione di avvisi di accertamento IVA e ILOR a carico della società di persone e IRPEF a carico dei soci per il reddito di partecipazione per l'anno 1996, con i quali l'Ufficio, ai sensi dell'art. 3, comma 181, L. n. 549 del 1995, avvalendosi dei parametri del settore previsti dal D.P.C.M. 29 gennaio 1996, rettificava in aumento i ricavi dichiarati dai contribuenti: con l'impugnazione era eccepita l'insufficienza delle presunzioni adottate anche in ragione della scarsa redditività dell'impresa (attività di panetteria) sita in un piccolo comune montano di 1500 abitanti.

La Commissione adita, riuniti i ricorsi, li accoglieva ritenendo superata la presunzione posta a base dell'accertamento dalla collocazione del forno in una zona depressa. La decisione era confermata in appello, con la sentenza in epigrafe, avverso la quale l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con due motivi, illustrati anche con memoria.

Resistono i contribuenti con controricorso, illustrato anche con memoria.

#### Motivi della decisione

1. Con i due motivi di ricorso, l'amministrazione denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 3, comma 181, L. n. 549 del 1995, e vizio di motivazione affermando che i parametri, diversamente da quanto sostenuto dal giudice, non sono presunzioni semplici, bensì presunzioni legali cui deve essere opposta una precisa prova contraria e non una argomentazione, come è quella della collocazione dell'esercizio di impresa in una zona depressa ritenuta efficace dalla sentenza impugnata, peraltro con illogica motivazione trattandosi nella specie di una attività, quella di panetteria, che risponde a bisogni incompressibili e la cui redditività non risente perciò del contesto locale.

2. I parametri, istituiti con la finanziaria 1996 (art. 3, commi 179-189, L. n. 549 del 1995), rappresentano una tappa centrale di un percorso evolutivo dell'ordinamento tributario - che va dai coefficienti presuntivi introdotti nel 1989 agli studi di settore previsti dal D.L. n. 331 del 1993, ma poi attivati progressivamente con successivi aggiustamenti - nel processo di affinamento di metodi standardizzati di accertamento intesi a facilitare la lotta all'evasione fiscale e a ridurre il contenzioso tra contribuenti ed amministrazione, promuovendo la partecipazione del contribuente alla procedura di definizione del reddito mediante la "istituzionalizzazione" di un *contraddittorio endoprocedimentale* a carattere preventivo.

2.1. La legge istitutiva, dopo aver abrogato i coefficienti presuntivi (art. 3, comma 179) e prorogato al 31 dicembre 1996 il termine per la approvazione e la pubblicazione degli studi di settore (art. 3, comma 180), prevede che "fino alla approvazione degli studi di settore, gli accertamenti di cui all'art. 39, comma 1, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive

modificazioni, possono essere effettuati, senza pregiudizio della ulteriore azione accertatrice con riferimento alle medesime o alle altre categorie reddituali, nonché con riferimento ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, utilizzando i parametri di cui al comma 184, del presente articolo ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari". Il comma 184, prevede che "il Ministero delle finanze - Dipartimento delle entrate, elabora parametri in base ai quali determinare i ricavi, i compensi ed il volume d'affari fondatamente attribuibili al contribuente in base alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta. A tal fine sono identificati, 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; sulla base degli stessi sono determinati parametri (approvati con le speciali modalità previste dal comma 186) che tengano conto delle specifiche caratteristiche della attività esercitata". I parametri sono stati poi approvati con D.P.C.M. 29 gennaio 1996, modificato con D.P.C.M. 27 marzo 1997. La legge prevede altresì (comma 185) che l'accertamento mediante i parametri sia definibile (c.d. accertamento per adesione) ai sensi dell'art. 2-*bis*, D.L. n. 546 del 1994, limitatamente alla categoria di reddito che ha formato oggetto di accertamento, con preclusione, se intervenuta la definizione, della possibilità per l'Ufficio di effettuare, per lo stesso periodo di imposta, l'accertamento di cui all'art 38, D.P.R. n. 600 del 1973.

2.2. L'applicazione della procedura di accertamento per adesione costituisce la modalità con la quale si realizza il contraddittorio, come momento essenziale del procedimento di determinazione presuntiva dei ricavi mediante i parametri: tanto emerge anche da quanto previsto dal § 6 della Circolare 13 maggio 1996, n. 117/E (esplicativa ed attuativa delle disposizioni della legge istitutiva del metodo standardizzato costituito dai parametri), dove si precisa che "in sede di definizione dell'accertamento il contribuente potrà valersi del diritto di fornire la prova contraria, motivando e documentando idoneamente le ragioni in base alle quali la dichiarazione di ricavi e compensi di ammontare inferiore a quello presunto in base ai parametri può ritenersi giustificata, in relazione alle concrete modalità di svolgimento dell'attività".

2.4. Questa interpretazione rappresenta una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni della legge istitutiva dell'accertamento sulla base di parametri, in quanto:

a) da un lato, il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa (in questo senso v. Cass. n. 2816/2008, sulla base di argomentazioni che il collegio condivide e conferma).

b) dall'altro, esso è il mezzo più efficace per consentire un necessario adeguamento della elaborazione parametrica - che, essendo una estrapolazione statistica a campione di una platea omogenea di contribuenti, soffre delle incertezze da approssimazione dei risultati proprie di ogni strumento statistico - alla concreta realtà reddituale oggetto dell'accertamento nei confronti di un singolo contribuente.

3. Secondo la Corte costituzionale (sent. n. 105 del 2003) il meccanismo di accertamento in base ai "parametri", previsto dall'art. 3, commi 181 – 189, L. n. 549 del 1996, "costituisce disciplina transitoria (applicabile ai soli esercizi 1995, 1996 e 1997) collocata tra il vecchio sistema dell'accertamento secondo i coefficienti presuntivi di cui al D.L. n. 69 del 2 marzo 1989 ed il nuovo sistema degli studi di settore (in vigore dall'esercizio 1998). A differenza dei coefficienti presuntivi, i parametri prevedono un sistema basato su presunzione semplice la cui idoneità probatoria è rimessa alla valutazione del giudice di merito, in assenza di previsioni "procedimentalizzate" circa la partecipazione del soggetto passivo alla fase istruttoria che precede l'emanazione dell'atto di accertamento".

3.1. Il giudice delle leggi ha attribuito alle circolari 21 giugno 1999 n. 136 e 7 agosto 2000 n. 157 la funzione di promuovere forme di contatto preventivo tra amministrazione e contribuente assoggettato al controllo, alle quali ricondurre l'adeguamento del reddito "astratto" risultante dai parametri al reddito "concreto" che deve essere oggetto dell'accertamento.

3.2. La circolare n. 136 del 1999 prevede specificamente che gli Uffici debbano procedere "alla notifica degli inviti predisposti, attivando il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218 del 1997. In sede di contraddittorio con l'Ufficio, il contribuente potrà esporre e documentare i fatti e le circostanze idonei a giustificare, in tutto o in parte.

Lo scostamento dei ricavi o dei compensi dichiarati rispetto a quelli determinati in base ai parametri. Gli elementi forniti e le osservazioni formulate dai contribuenti andranno attentamente valutati dagli uffici al fine di pervenire alla definizione dell'accertamento ovvero rilevare l'insussistenza delle condizioni di procedibilità dell'accertamento in base ai parametri".

3.3. A sua volta, la circolare n. 157 del 2000 evidenzia la direttiva ministeriale che richiama l'attenzione degli Uffici sull'esigenza di incentivare l'applicazione dell'accertamento con adesione quale fisiologico e trasparente strumento per la definizione del rapporto tributario e la prevenzione delle controversie con il contribuente" e, ricordata la revisione dell'istituto dell'accertamento con adesione operata con il D.Lgs. n. 218 del 1997 (applicabile anche ai fini dell'accertamento mediante i parametri), sottolinea come nel procedimento di controllo assuma "rilevanza la fase del contraddittorio con il contribuente, il quale consente all'Amministrazione di conoscere e considerare le specifiche caratteristiche dell'attività esercitata e di adeguare il risultato dell'applicazione dei parametri alla particolare situazione dell'impresa o della professione esercitata".

3.4. Si conferma, per questa via, il valore del riferimento, contenuto nella legge istitutiva dei parametri, alla procedura di *accertamento per adesione* quale indefettibile momento del contraddittorio tra contribuente ed amministrazione, che costituisce anche la via per giungere alla *personalizzazione della stima* necessaria a correggere la valutazione parametrica, tenendo conto delle diverse situazioni gestionali e della localizzazione dell'attività svolta dal contribuente: una attività utile, cioè, a porre rimedio a quel difetto delle modalità applicative del procedimento di determinazione dei parametri, che la Corte costituzionale nella

richiamata sentenza n. 105 del 2003 aveva ritenuto sottratte al proprio controllo di legittimità, in quanto dettate da norma subprimarie, ma aveva allo stesso tempo affermato essere sindacabili da parte del giudice di merito.

3.5. La legittimità costituzionale delle disposizioni istitutive dell'accertamento con applicazione dei parametri è, quindi, riconosciuta dalla Corte costituzionale in quanto la procedura in questione costituisce un sistema basato su una presunzione semplice, la cui idoneità probatoria è rimessa alla valutazione del giudice di merito (sent. n. 105 del 2003; ord. 140 del 2003), ed in quanto l'astrattezza della elaborazione statistica trova un efficace correttivo nel contraddittorio preventivo con i soggetti destinatari dell'accertamento. Tra quest'ultimi, coloro che svolgano attività d'impresa o arti e professioni in contabilità ordinaria possono essere destinatari di un accertamento con l'applicazione dei parametri solo laddove la contabilità risulti inattendibile a seguito di un verbale di ispezione (art. 3, comma 181. lett. b), L. n. 549 del 1995,).

4. Sicché, una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni relative alla procedura di accertamento mediante l'applicazione dei parametri impone di attribuire a quest'ultimi una natura meramente presuntiva, in quanto, a ben vedere, essi non costituiscono un fatto noto e certo, capace di rivelare con rilevante probabilità il presunto reddito del contribuente, ma solo una estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali elaborati sulla base dell'analisi delle dichiarazioni di un campione di contribuenti.

4.1. Un siffatto orientamento si è già manifestato nella giurisprudenza della Corte con le sentenze nn. 23602, 26459 e 27648 del 2008 e la n. 4148 del 2009. Tra le altre, quest'ultima ben pone in evidenza che tali coefficienti rivelano "valori, che, quando eccedano il dichiarato, integrano, in ogni caso, presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico - induttivo previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 39, comma 1, lett. d), ma che, per i motivi sopra puntualizzati, sono, tuttavia, inadeguati a supportare l'accertamento medesimo, ove contestati sulla base di allegazioni specifiche, se non confortati da elementi concreti desunti dalla realtà economica dell'impresa". Ed è questo salvo le precisazioni che si faranno successivamente in ordine all'inquadramento dell'attività accertativa *de qua* nel sistema di cui all'art. 39, D.P.R. n. 600 del 1973, l'indirizzo che il Collegio condivide e ritiene aderente alla realtà normativa delle disposizioni mediante le quali è stata istituita la possibilità di procedere all'accertamento sulla base dei parametri.

5. In questa prospettiva va ribadito che quel che dà sostanza all'accertamento mediante l'applicazione dei parametri è il *contraddittorio con il contribuente* dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell'impresa la "presunzione" indotta dal rilevato scostamento del reddito dichiarato dai parametri.

Pertanto, la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo del predetto 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: è da questo più

complesso quadro che emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente.

5.1. L'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 dell'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.

6. L'esito del *contraddittorio endoprocedimentale* non condiziona, tuttavia, la impugnabilità dell'accertamento innanzi al giudice tributario, al quale il contribuente potrà proporre ogni eccezione (e prova) che ritenga utile alla sua difesa, senza essere vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo, e anche nel caso in cui egli all'invito al contraddittorio non abbia risposto, restando inerte. In quest'ultimo caso, naturalmente, il giudice potrà valutare nel quadro probatorio questo tipo di comportamento (la mancata risposta), mentre l'Ufficio potrà motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione dei parametri dando conto della impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito.

7. Alle stesse conclusioni si deve giungere in materia di accertamenti fondati sugli *studi di settore* introdotti con l'art. 62-*bis*, D.L. n. 331 del 1993, aggiunto in sede di conversione in legge (L. n. 427 del 1993), e la cui disciplina è stata poi via via modificata ed integrata nel tempo. Gli studi di settore, pur costituendo fuor di dubbio uno strumento più raffinato dei parametri, soprattutto perché la loro elaborazione prevede una diretta collaborazione delle categorie interessate, restano tuttavia una elaborazione statistica, il cui frutto è una ipotesi probabilistica, che, per quanto seriamente approssimata, può solo costituire una presunzione semplice.

7.1. Di presunzione semplice parla espressamente l'art. 1, comma 14-*bis*, L. n. 296 del 2006 (introdotta con l'art. 15, comma 3-*bis*, D.L. n. 81 del 2007), a proposito degli indicatori di normalità economica (approvati con D.M. 20 marzo 2007, modificato con D.M. 4 luglio 2007), che gli uffici devono utilizzare per gli accertamenti da effettuare fino alla revisione degli studi di settore: tali indicatori, che debbono essere "idonei alla individuazione di ricavi, compensi e corrispettivi fondatamente attribuibili al contribuente in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta", "hanno natura sperimentale e i maggiori ricavi, compensi o corrispettivi da essi desumibili costituiscono presunzioni semplici". Inoltre "ai fini dell'accertamento l'Agenzia delle entrate ha l'onere di motivare e fornire elementi di prova per avvalorare l'attribuzione dei maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli indicatori" *de quibus*. Non solo, ma "i contribuenti che dichiarano un ammontare di ricavi, compensi o corrispettivi inferiori rispetto a quelli desumibili dagli indicatori... non sono soggetti ad accertamenti

automatici e in caso di accertamento spetta all'ufficio accertatore motivare e fornire elementi di prova per gli scostamenti riscontrati”.

7.2. In buona sostanza, gli studi di settore - come, peraltro, in precedenza i parametri, anche se caratterizzati quest'ultimi da una minore approssimazione probabilistica — rappresentano la predisposizione di indici rilevatori di una possibile anomalia del comportamento fiscale, evidenziata dallo scostamento delle dichiarazioni dei contribuenti relative all'ammontare dei ricavi o dei compensi rispetto a quello che l'elaborazione statistica stabilisce essere il livello "normale" in relazione alla specifica attività svolta dal dichiarante. Lo scostamento non deve essere "qualsiasi", ma testimoniare una "grave incongruenza" (come espressamente prevede l'art. 62-*sexies*, comma 3, D.L. n. 331 del 1993, e come deve interpretarsi, in una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva, l'art. 10, comma 1, L. n. 146 del 1998, nel quale pur essendo presente un diretto richiamo alla norma precedentemente citata, non compare in maniera espressa il requisito della gravità dello scostamento): tanto legittima l'avvio di una procedura finalizzata all'accertamento nel cui quadro i segnali emergenti dallo studio di settore (o dai parametri) devono essere "corretti", in contraddittorio con il contribuente, in modo da "fotografare" la specifica realtà economica della singola impresa la cui dichiarazione dell'ammontare dei ricavi abbia dimostrato una significativa "incoerenza" con la "normale redditività" delle imprese omogenee considerate nello studio di settore applicato.

7.3. Ancora una volta, quindi, è il contraddittorio - previsto espressamente dall'art. 10, L. n. 146 del 1998, come modificato dall'art. 1, comma 409, lett. b), L. n. 301 del 2004, e comunque già affermato come indefettibile, a prescindere dalla espressa previsione, dalla giurisprudenza, in ossequio al principio del giusto procedimento amministrativo (v. Cass. n. 17229 del 2006), e dalla prassi amministrativa - l'elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica del singolo contribuente l'ipotesi dello studio di settore.

7.4. Altrimenti lo studio di settore si trasformerebbe da *mezzo di accertamento in mezzo di determinazione del reddito*, con una illegittima compressione dei diritti emergenti dagli artt. 3, 24 e 53 Cost.: se appare ammissibile la predisposizione di mezzi di contrasto all'evasione fiscale che rendano più agile e, quindi, più efficace l'azione dell'Ufficio, come indubbiamente sono i sistemi di accertamento per *standard* (parametri e studi di settore), il limite della utilizzabilità degli stessi sta, da un lato, nella impossibilità di far conseguire, alla eventuale incongruenza tra *standard* e ricavi dichiarati, un *automatismo* dell'accertamento, che eluderebbe lo scopo precipuo dell'attività accertativa che è quello di giungere alla determinazione del reddito effettivo del contribuente in coerenza con il principio di cui all'art. 53 Cost.; dall'altro, nel riconoscimento della partecipazione del contribuente alla fase di formazione dell'atto di accertamento mediante un *contraddittorio preventivo*, che consente di adeguare il risultato dello *standard* alla concreta realtà economica del destinatario dell'accertamento, concedendo a quest'ultimo, nella eventuale fase processuale, la più ampia facoltà di prova (anche per presunzioni), che sarà, unitamente agli elementi forniti dall'Ufficio, liberamente valutata dal giudice adito.

8. Alla luce di tali considerazioni quello dell'accertamento per *standard* appare un *sistema unitario* con il quale il legislatore, nel quadro di un medesimo disegno funzionale ad agevolare l'attività accertatrice nel perseguire l'evasione fiscale, ha individuato strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della *normale redditività* di determinate attività catalogate per settori omogenei. Tali strumenti, rilevando, rispetto ai redditi dichiarati, eventuali significative incongruenze, legittimano l'avvio delle procedure di accertamento a carico del contribuente con invito a quest'ultimo, nel rispetto delle regole del giusto procedimento e del principio di cooperazione tra amministrazione finanziaria e contribuente, a fornire, in contraddittorio, i propri chiarimenti e gli elementi giustificativi del rilevato scostamento o dell'inapplicabilità nella specie dello *standard*.

8.1. Il sistema delineato è frutto di un processo di *progressivo affinamento* degli strumenti di rilevazione della *normale redditività*, che giustifica la *prevalenza* in ogni caso dello strumento più recente su quello precedente con la conseguente applicazione retroattiva dello *standard* più affinato è, pertanto, più affidabile.

8.2. Tale sistema affianca la (e non si colloca all'interno della) procedura di accertamento di cui all'art. 39, D.P.R. n. 600 del 1973, in quanto la procedura di *accertamento standardizzato* è indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui regolarità, per i contribuenti in contabilità semplificata, non impedisce l'applicabilità dello *standard*, né validamente prova contro, e la cui irregolarità, per i contribuenti in contabilità ordinaria, costituisce esclusivamente condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata. Si tratta, poi, di un sistema, che diversamente da quello di cui all'art. 39, D.P.R. n. 600 del 1973, trova il suo punto centrale nell'*obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale*, che consente l'adeguamento degli *standard* alla concreta realtà economica del contribuente, determinando il passaggio dalla *fase statica* (gli *standard* come frutto dell'elaborazione statistica) alla *fase dinamica* dell'accertamento (l'applicazione degli *standard* al singolo destinatario dell'attività accertativa).

9. Si può, pertanto, affermare il seguente principio di diritto: "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. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice 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".

10. Applicando il principio enunciato al giudizio in esame, il ricorso si rivela infondato dovendosi rispondere negativamente al quesito proposto dall'amministrazione ricorrente, secondo la quale i parametri costituirebbero, *ex lege* (art. 3, commi 179 – 189, L. n. 549 del 1995), una presunzione legale relativa, che assolverebbe in sé tanto la motivazione dell'accertamento, quanto l'onere della prova gravante sull'Ufficio. Il giudice di merito, nella libera valutazione delle risultanze probatorie, ha accertato in fatto che i parametri adottati non erano applicabili nel caso concreto, in relazione alla effettiva realtà dell'impresa, trattandosi di attività svolta in un piccolo paese montano della Sardegna, in zona depressa e con caratteri di marginalità anche in relazione a difficoltà interpersonali, produttive sociali e di mercato. Il giudice di merito ha correttamente rilevato l'inammissibilità di una applicazione rigida ed acritica dei parametri, costituenti presunzioni semplici, affermando la ineludibilità di un adeguamento personalizzato rispetto alla concreta realtà economica oggetto dell'accertamento, nel cui quadro assumono specifica rilevanza differenze territoriali e locali che ben possono giustificare (anche presuntivamente, si potrebbe dire) una redditività minore di quella risultante dalla elaborazione statistica degli *standard*.

Il ricorso deve essere, pertanto, rigettato. La complessità della questione e le rilevate incertezze interpretative giustificano la compensazione delle spese della presente fase del giudizio.

**P.Q.M. - LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

Rigetta il ricorso. Compensa le spese.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 1 dicembre 2009.