

I BATTELLI DEL RENO

Rivista on-line di diritto ed economia dell'impresa

(www.ibattellidelreno.uniba.it – www.ibattellidelreno.it)

direzione

Gianvito Giannelli Ugo Patroni Griffi Antonio Felice Uricchio

comitato scientifico

**Sabino Fortunato (coordinatore) - Lorenzo De Angelis - Pietro Masi -
Cinzia Motti - Antonio Nuzzo – Luigi Filippo Paolucci - Salvatore Patti -
Michele Sandulli - Gustavo Visentini**

Redazione di Bari

**Emma Sabatelli, Giuseppina Pellegrino, Eustachio Cardinale, Rosella
Calderazzi, Barbara Francone, Anna De Simone, Valentino Lenoci,
Enrico Scoditti, Emma Chicco, Claudio D'Alonzo, Giuditta Lagonigro,
Concetta Simone**

Redazione di Foggia

**Michele Bertani, Andrea Tucci, Giuseppe Di Sabato, Corrado Aquilino,
Pierluigi Pellegrino, Grazia Pennella, Annalisa Postiglione**

Redazione di Lecce

**Maria Cecilia Cardarelli, Andrea Sticchi Damiani, Giuseppe Positano,
Alessandro Silvestrini**

Redazione di Napoli

**Andrea Patroni Griffi, Alfonso M. Cecere, Carlo Iannello, Sergio Marotta,
Francesco Sbordone, Nicola De Luca**

Redazione di Roma

**Giustino Enzo Di Cecco, Paolo Valensise, Vincenzo Vitalone, Valeria
Panzironi, Ermanno La Marca, Valentina Depau**

Redazione di Taranto

**Daniela Caterino, Giuseppe Labanca, Cira Grippa, Gabriele Dell'Atti,
Giuseppe Sanseverino, Pietro Genoviva, Francesco Sporta Caputi, Barbara
Mele**



**UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI DI BARI
ALDO MORO**

Direzione

Piazza Luigi di Savoia n. 41/a
70100 – BARI - (Italy)
tel. (+39) 080 5246122 • fax (+39) 080 5247329
direzione.ibattellidelreno@uniba.it

Coordinatore della pubblicazione on-line: Giuseppe Sanseverino
Redazione: presso il Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo:
Società, Ambiente, Culture - Sezione di Economia -
Via Lago Maggiore angolo Via Ancona
74121 - TARANTO - (Italy)
tel (+39) 099 7720616 • fax (+39) 099 7723011
redazione.ibattellidelreno@uniba.it
giuseppe.sanseverino@uniba.it

ISSN 2282-2461 I Battelli del Reno [on line]

I Battelli del Reno, rivista on line di diritto ed economia dell'impresa, è registrata presso il Tribunale di Bari (decreto n. 16/2012)

La rivista è licenziata con Creative Commons Attribuzione – Non commerciale - Non opere derivate 3.0 Italia (CC BY-NC-ND 3.0 IT)

GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione – Sentenza 18 settembre 2013, n. 21297 – Merone (Pres.) – Bruschetta (Rel.)**Tributi – Accertamento – Applicazione dei parametri – Giudice tributario – Poteri – Rideterminazione della pretesa tributaria – Motivazione**

Il giudice tributario è giudice del rapporto e per questo ha tutto il potere di rimodulare l'accertamento, sempre che lo motivi adeguatamente.

(Omissis) SVOLGIMENTO DEL PROCESSO. Con l'impugnata sentenza n. 185/08/05, depositata il 23 gennaio 2006, la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, rigettato l'appello del contribuente M.G., perito industriale, operante nel settore dei brevetti e privative, confermava la decisione n. 647/06/02 della Commissione Tributaria Provinciale di Bologna che, in parziale accoglimento del ricorso proposto dal ridetto contribuente, aveva ridotto del 25% l'imponibile accertato con l'avviso n. (OMISSIS) IVA IRPEF 1996 fondato su "parametri".

La CTR riteneva che la CTP avesse esattamente valutate le "variabili" della concreta fattispecie, col conseguente "abbattimento" del 25% di quanto accertato dall'Ufficio sulla base dei "parametri"; la CTR, infine, dichiarava di non poter prendere in considerazione "fatti e motivi di doglianza che sono stati accampati nella fase introduttiva".

Contro la sentenza della CTR, il contribuente proponeva ricorso per cassazione affidato a due motivi.

(Omissis) MOTIVI DELLA DECISIONE. 1. Col secondo motivo di ricorso, ma da esaminarsi preventivamente pel suo carattere logico giuridico preliminare, la sentenza veniva censurata à sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per "Violazione e falsa applicazione del combinato disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett.

d), della L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 181, del D.P.C.M. 29 gennaio 1996, artt. 1 e 7, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, nonché dell'art. 2729 c.c.", deducendo che l'Ufficio aveva illegittimamente fondato l'accertamento sul "solo e semplice scostamento tra quanto dichiarato dal contribuente e le risultanze statistiche del parametro" cod. (OMISSIS), quest'ultimo in effetti soltanto predisposto per i periti industriali svolgenti una normale attività professionale, laddove, invece, l'attività svolta dal contribuente era piuttosto quella affatto diversa relativa al settore dei brevetti e delle privative, un'attività peraltro iniziata da poco tempo, col conseguente minor reddito; il contribuente, quindi, concludeva nel senso che erroneamente la CTR, come anche la CTP, avevano ritenuto legittimo "un avviso di accertamento fondato esclusivamente su parametri pur avendo escluso l'applicabilità di detti strumenti statistici al caso concreto".

Il motivo è infondato.

In effetti, come da costante giurisprudenza di questa Corte, la CTR ben poteva non ritenere applicabile il parametro e decidere il merito tributario, quale giudice del rapporto, senza annullare l'avviso (Cass. sez. trib. 11935 del 2012; Cass. sez. trib. n. 21759 del 2011).

2. Col primo motivo del ricorso, il contribuente censurava la sentenza à sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per "Insufficiente motivazione su fatti controversi e decisi per il giudizio", deducendo, in particolare, di aver "documentalmente" dimostrato redditi notevolmente inferiori rispetto a quelli di cui all'impugnato avviso di accertamento, oltretutto di aver contestato le sanzioni "per insussistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi, sia soprattutto perché l'applicazione delle stesse sarebbe dovuta avvenire con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità", mentre la CTR aveva respinto l'appello con motivazione "vaga e generica, in alcuni punti addirittura oscura".

Il motivo, con riferimento al difetto di motivazione dell'impugnata sentenza nella parte in cui si afferma esser stato rigettato anche il motivo d'appello riguardante la comminatoria di sanzioni, è inammissibile per difetto di autosufficienza, giacché il ricorso non riporta il contenuto dell'atto introduttivo della lite fiscale e dell'appello ove si afferma fossero state contestate le sanzioni (Cass. sez. 1^a 15952 del 2007; Cass. sez. lav. n. 14262 del 2004).

Con riferimento, invece, al vizio di insufficiente motivazione circa l'accertamento del reddito che, dalla CTR e dal primo giudice, è stato ritenuto nella misura del 25% in meno rispetto all'accertato, il motivo è fondato, giacché la CTR non ha in alcun modo spiegato perché è giunta a tale conclusione, ellitticamente soltanto affermando che se avesse potuto far una "rimodulazione" dei redditi, questa sarebbe stata "in senso più penalizzante per il contribuente".

P.Q.M.

La Corte respinge il secondo motivo di ricorso, accoglie il primo, cassa l'impugnata sentenza, rinvia alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, altra

sezione, che nel decidere la controversia dovrà uniformarsi ai statuiti principi, oltrechè regolare le spese di ogni fase e grado. (Omissis)

Una nuova pronuncia della Corte di Cassazione sul potere del giudice tributario di rideterminare l'an e quantum debeatur e sull'obbligo di motivazione.

Con la sentenza n. 21297 del 18 settembre 2013, la Corte di Cassazione, V sezione tributaria, conferma un consolidato orientamento giurisprudenziale secondo il quale gli organi giurisdizionali deputati alla risoluzione delle controversie in materia tributaria debbono necessariamente motivare, nelle loro sentenze, le ragioni poste alla base del proprio provvedimento, analizzando e palesando il percorso logico/giuridico che ha indotto il giudice ad accogliere o respingere le doglianze del contribuente.

Sottoposta al vaglio della Suprema Corte, la sentenza n. 185/08/05 della Commissione Tributaria Regionale dell' Emilia Romagna si era allineata alla pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale di Bologna (sentenza n. 647/06/02) avverso la quale era stato proposto gravame. Il ricorrente, perito industriale operante nel settore dei brevetti e privative, aveva contestato l'imponibile accertato Iva e Irpef fondato su "parametri", ottenendo in primo grado una decisione che si era limitata ad abbattere forfettariamente del 25% l'imponibile accertato senza accogliere le doglianze del contribuente che ne contestava in toto la fondatezza. Avverso la sentenza della CTR che confermava la correttezza dell'iter decisionale statuito dalla Commissione tributaria provinciale, il contribuente proponeva ricorso per cassazione adducendo due motivi di diritto: il primo verteva sulla asserita violazione dell'art 360 c.p.c.¹ per «*insufficiente motivazione su fatti controversi e decisivi per il giudizio*», avendo il contribuente dimostrato documentalmente redditi notevolmente inferiori rispetto a quelli di cui all'avviso di

¹ Art. 360. (Sentenze impugnabili e motivi di ricorso) secondo cui «*Le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado possono essere impugnate con ricorso per cassazione: 1) per motivi attinenti alla giurisdizione; 2) per violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza; 3) per violazione o falsa applicazione di norme di diritto e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro; 4) per nullità della sentenza o del procedimento; 5) per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. Può inoltre essere impugnata con ricorso per cassazione una sentenza appellabile del tribunale, se le parti sono d'accordo per omettere l'appello; ma in tale caso l'impugnazione può proporsi soltanto a norma del primo comma, n. 3. Non sono immediatamente impugnabili con ricorso per cassazione le sentenze che decidono di questioni insorte senza definire, neppure parzialmente, il giudizio. Il ricorso per cassazione avverso tali sentenze può essere proposto, senza necessità di riserva, allorché sia impugnata la sentenza che definisce, anche parzialmente, il giudizio. Le disposizioni di cui al primo comma e terzo comma si applicano alle sentenze ed ai provvedimenti diversi dalla sentenza contro i quali è ammesso il ricorso per cassazione per violazione di legge.*»

accertamento in questione, nonchè sulle sanzioni applicate sia « *per insussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi* », sia perché l'applicazione delle stesse sarebbe dovuta avvenire « *con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità* », mentre la CTR aveva respinto l'appello con motivazione « *vaga e generica, in alcuni punti addirittura oscura* ». Con il secondo motivo di ricorso la sentenza veniva censurata ai sensi del 360 c.p.c. deducendo che l'Ufficio aveva illegittimamente fondato l'accertamento sul « *solo e semplice scostamento tra quanto dichiarato dal contribuente e le risultanze statistiche del parametro* » predisposto per i periti industriali svolgenti una ordinaria attività professionale, laddove l'attività svolta dal contribuente era completamente diversa (operando lo stesso nel settore dei brevetti e delle privative), oltre ad esser stata da poco avviata, col conseguente minor reddito prodotto. Il contribuente quindi concludeva imputando alla CTP e successivamente alla CTR l'erroneo utilizzo dello strumento dei parametri, fondato esclusivamente sull'applicazione degli stessi, senza applicare al caso concreto detti strumenti statistici.

La Suprema Corte, nella sentenza in commento, ha ritenuto il primo motivo di ricorso infondato in quanto costante giurisprudenza di legittimità, così come statuito dalla CTR, accorda al giudice tributario la piena facoltà di non ritenere applicabile il parametro e decidere quindi diversamente da esso il merito, senza però annullare l'avviso di accertamento.

Relativamente al secondo motivo di ricorso ed in particolare sul presupposto difetto di motivazione, la Corte ritiene inammissibile la censura mossa dal contribuente per difetto di autosufficienza in quanto il ricorso stesso non riportava l'atto introduttivo della lite fiscale e dell'appello nel quale si affermava fossero state contestate le sanzioni. Analizzando invece la doglianza in merito al vizio di insufficiente motivazione riferito all'accertamento del reddito poi diminuito del 25% dalla CTR e dalla CTP, la riteneva fondata dal momento che la CTR nel dispositivo depositato non spiegava in alcun modo la motivazione che l'aveva indotta a tale conclusione, limitandosi ad asserire in maniera apodittica che se avesse potuto dar una "rimodulazione" dei redditi, questa sarebbe stata "in senso più penalizzante per il contribuente".

Lo strumento dei parametri², può accumunarsi a un altro strumento di verifica lungamente discusso e passato finanche al vaglio della Corte Costituzionale: gli studi di settore³ i quali vennero dichiarati legittimi con la sentenza n. 105/2003⁴. La procedura

² La dottrina ha discusso ampiamente la tematica, secondo diversi profili interpretativi. Si veda D. CARNIMEO, *La motivazione dell'accertamento standardizzato quando il contribuente ha disertato il contraddittorio*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2013 fasc. 12; M. DEL VAGLIO, *Illegittimi gli accertamenti su base parametrica e statistica se non effettivamente riferibili al contribuente accertato*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2013 fasc. 2; L. R. CORRADO, *Gli accertamenti standardizzati. Parte quinta. I parametri*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2012 fasc. 1, pt. 2; ID., *Questioni ancora aperte in tema di accertamenti standardizzati*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011 fasc. 2; M. ANNECCHINO, *Accertamento tributario: parametri e studi di settore; contraddittorio con il contribuente*, in *Foro it.* 2010 fasc. 12, pt. 1; M. PROIETTI, *Presunzioni semplici quelle di parametri e studi di settore: la lettura costituzionalmente orientata delle Sezioni Unite*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2010 fasc. 4.

³ A. MARCHESELLI, *Natura giuridica degli accertamenti mediante studi di settore e "giusto procedimento" tributario: quattro sentenze capitali delle Sezioni unite della Corte di cassazione*, in *Giurisprudenza italiana*, 2010 fasc. 3; M. BEGHIN, *Studi di settore, sindrome ansioso-depressiva del contribuente e accertamento "per standard" del reddito di impresa*, in *Rivista di diritto tributario*, 2012 fasc. 6, pt. 2; G. GIRELLI, *Gli studi di settore quale strumento*

d'accertamento mediante tali strumenti di verifica infatti può ritenersi conclusa anche qualora risultino incoerenze rispetto a determinati parametri, peculiari per ciascuna attività produttiva, la quale però non può essere confrontata con gli studi di settore appropriati o perché non ancora elaborati o perché inapplicabili.

Come affermato in una precedente sentenza (n. 4166⁵ del 20.02.13) dalla stessa Suprema Corte, è illegittimo l'avviso di accertamento motivato solo sulla base dello scostamento del reddito dagli studi di settore (e quindi anche dai parametri), poiché a garanzia di una effettiva tutela del contribuente e affinché il fisco possa procedere, è obbligato a chiarire le motivazioni poste alla base delle disattese giustificazioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio non potendo quindi limitarsi ad apodittiche e generiche affermazioni. Nel caso di specie, sia la CTR che la CTP non hanno affatto chiarito nelle loro sentenze le motivazioni poste alla base del rigetto delle motivazioni del contribuente e si sono limitate ad accordargli una riduzione del 25% degli importi accertati, continuando a non chiarire le ragioni di questa diminuzione.

A tal proposito è bene ricordare che, secondo il dettato dell'art. 1, comma secondo, D.lgs. 546/92, « i giudice tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile » e proprio in virtù di questa disposizione, alla luce della novella del codice di procedura civile (l. n. 69 del 2009), appare assolutamente chiaro che sussista anche per il giudice tributario, l'obbligo di rendere manifesto l'iter in forza del quale è pervenuto a una determinata conclusione (Cass. 15.3. 2002, n. 3868⁶, Cass. 14.4. 2000, n. 4891⁷).

"multifunzionale" tra dichiarazione, accertamento e processo tributario, in *Rivista di diritto tributario*, 2012 fasc. 7-8, pt. 1.

⁴ In particolare secondo la Suprema Corte «*nella specie, le norme impugnate delineano ogni aspetto fondamentale dell'accertamento fiscale fondato su parametri presuntivi, definendone la tipologia di accertamento (analitico presuntivo ex art. 39, primo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973), l'ambito di applicazione soggettivo ed oggettivo (art. 3, commi 181 e 182), le modalità di determinazione dell'aliquota media ai fini del calcolo della maggiore imposta dovuta (comma 183), i criteri generali di elaborazione dei parametri (comma 184), il procedimento di accertamento (comma 185) e l'ambito temporale di applicazione (comma 189). Stante l'ampia determinazione degli elementi dell'accertamento fiscale ad opera della legge, anche la censura relativa alla presunta violazione dell'art. 3 Cost. sarebbe manifestamente infondata*».

⁵ Con la Sentenza n. 4166, la Cassazione richiama, con riferimento al caso di un lavoratore autonomo, i principi di diritto elaborati dalle Sezioni Unite per cui lo scostamento dai parametri o studi di settore non costituisce sufficiente motivazione per l'accertamento. L'Amministrazione finanziaria è quindi tenuta a indicare nel titolo impositivo, le ragioni che hanno disatteso le giustificazioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio.

⁶ Massimata in *Giur. It.* «*In tema di sanzioni amministrative per la violazione delle norme concernenti i servizi di investimento nel settore dei valori mobiliari nonché l'adeguatezza patrimoniale delle imprese di investimento e degli enti creditizi ai sensi del d.lg. 23 luglio 1996 n. 415, il decreto camerale, emesso dalla Corte d'appello di Roma in sede di reclamo contro il decreto del Ministero del tesoro di applicazione della sanzione pecuniaria, è impugnabile soltanto con il ricorso straordinario per cassazione per violazione di legge, ai sensi dell'art. 111 cost., con la conseguenza che il vizio relativo alla motivazione può essere con esso denunciato esclusivamente là dove si concreti nella violazione dell'art. 132, n. 4), c.p.c., cioè nella totale carenza della stessa o in una motivazione apparente, perché sviluppata con argomentazioni inidonee a rivelare il procedimento logico attraverso il quale il giudice di merito è pervenuto alla sua decisione ovvero logicamente inconciliabili tra loro, restando, viceversa, esclusa la possibilità della deduzione di quelle insufficienze di motivazione che potrebbero giustificare un ricorso ordinario ai sensi dell'art. 360, n. 5), c.p.c., nella specie non proponibile*».

⁷ Massimata in *Giur. It.* «*Il vizio di omessa motivazione può manifestarsi o come difetto assoluto di motivazione oppure come motivazione apparente e ricorre, rispettivamente, quando il giudice di merito o omette di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indica questi elementi ma senza un'approfondita disamina logica e giuridica*».

Sulla scorta di tanto, in via generale è di tutta evidenza che l'individuazione delle fonti del proprio convincimento è di fatto devoluta alla Commissione, e pertanto anche la valutazione delle prove, il controllo della loro attendibilità, la scelta, fra le risultanze istruttorie, di quelle ritenute idonee ad acclarare i fatti oggetto della controversia, privilegiando in via logica taluni mezzi di prova e disattendendone altri, in ragione del loro diverso spessore probatorio, con l'unico limite della adeguata e congrua motivazione del criterio adottato. Nel caso di specie, di tale iter logico giuridico non v'è traccia alcuna, né tanto meno v'è traccia delle motivazioni che hanno determinato il rifiuto delle tesi del contribuente, basata su prove documentali.

A parere di chi scrive, peraltro, nel caso di specie si è concretizzato *ab origine*, un vizio procedurale fin dall'atto di accertamento, in quanto – come stabilito dalla Suprema Corte nella sentenza n. 19163⁸ del 2003 - l'Ufficio accertatore deve compiere « ogni sforzo[...] 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 [...] ma che richiedono un confronto con la situazione concreta [...]. La stessa Amministrazione deve individuare elementi concreti da utilizzare nel caso concreto, potendo addirittura disattendere i coefficienti quando esistono altri dati che evidentemente esprimono meglio la situazione concreta».

Elementi di tal guisa ben erano presenti nel caso esaminato, in quanto sia la diversa natura dell'attività svolta dal contribuente (più selettiva e ristretta rispetto a quella svolta dai geometri intesi in senso tradizionale) sia la relativa breve durata della stessa (in quanto l'attività era cominciata da poco tempo) avrebbero dovuto consigliare sia all'Ufficio che successivamente alle Commissioni, di adoperare quelli strumenti correttivi previsti dal giudice di legittimità e che avrebbero consentito una più equa quantificazione dell'accertato.

Dott. Fabio Saverio Romito

⁸ Secondo la Corte di Cassazione se i dati dichiarati non risultano compatibili con quelli indicati dall'applicazione dei coefficienti presuntivi (così come oggi viene effettuato per gli studi di settore) l'Ufficio ha il potere di determinare induttivamente l'ammontare del reddito, nonché 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". Pertanto, in caso di necessità, i coefficienti presuntivi possono essere integrati o addirittura sostituiti da elementi particolari, propri del contribuente sottoposto a verifica, il che significa esclusione di ogni automatismo dei coefficienti e necessità di valutare sempre la situazione effettiva del contribuente. Del resto la flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento nell'art. 53 della Costituzione, non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto posto a verifica. Lo stesso legislatore dello Statuto del contribuente, L. n. 212/2000, nel prevedere all'art. 12, comma 7, 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. Sul punto si veda M. RAVACCIA, *Natura dei coefficienti ed onere della prova*, in *GT - Giurisprudenza Tributaria*, n. 5/2004.