

*Sent. n. 2816 del 7 febbraio 2008 (ud. del 30 ottobre 2007)
della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Saccucci, Rel. Meloncelli
Imposte sui redditi - Accertamento - Utilizzazione del "redditometro" -
Procedimento - Contraddittorio - Necessità*

Massima - L'utilizzazione dei parametri dal DPCM 29 gennaio 1996, come modificato dal DPCM 27 marzo 1997, per svolgere l'attività istruttoria ai fini dell'accertamento dei ricavi e dei redditi delle imprese minori e dei lavoratori autonomi, deve avvenire con i seguenti criteri: a) anche se non sia espressamente previsto dalla normativa, il contraddittorio amministrativo è necessario in forza del principio generale del giusto procedimento, in quanto si applicano ad un caso di specie criteri elaborati per categorie generiche e che costituiscono presunzioni semplici, che determinano l'inversione dell'onere della prova che viene a gravare sul contribuente; b) la mancata partecipazione del contribuente, debitamente invitato, all'attività amministrativa istruttoria in contraddittorio con l'ufficio tributario legittima l'adozione dell'avviso di accertamento; c) la prova che il contribuente non ha dato in sede amministrativa può essere da lui effettuata in sede processuale [\(1\)](#).

Svolgimento del processo - 1. Il 24 marzo 2006 è notificato all'Agenzia delle entrate un ricorso del signor V.G. per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, che ha respinto l'appello del contribuente contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Padova n. 32/13/2002, che aveva rigettato il suo ricorso contro l'avviso di accertamento n. 8390009444 dell'Irpef 1996.

2. I fatti di causa sono i seguenti:

a) il signor G., fotografo dal 1986, dichiara, per il 1966, ricavi per lire 32.811.000;

b) il 23 maggio 2001 egli è invitato a presentarsi presso l'Ufficio di Padova 2 per instaurare un contraddittorio in vista dell'eventuale accertamento con adesione;

c) il signor G. non risponde all'invito;

d) il 24 settembre 2001 gli viene notificato un avviso di accertamento dell'irpef 1996, che, in base ai parametri previsti dal DPCM 29 gennaio 1996, come modificato dal DPCM 27 marzo 1997, determina maggiori ricavi per lire 157.934.000, donde una maggiore irpef di lire 54.655.000, CSSN per lire 7.700.000, contributo straordinario per l'Europa di lire 1.469.000, IVA per lire 29.992.000 e sanzioni per lire 81.982.000, per un totale di lire 175.78.000;

e) il ricorso del contribuente è respinto dalla Commissione tributaria provinciale, così come il suo appello è rigettato dalla Commissione tributaria regionale con la sentenza ora impugnata per cassazione.

3. La sentenza della Commissione tributaria regionale, oggetto del ricorso per cassazione, è così motivata:

a) in via preliminare si rigetta l'eccezione di inammissibilità dell'appello, proposta dall'Ufficio, perché l'atto di impugnazione è sufficientemente motivato;

b) il contribuente continua a non fornire alcun elemento di prova a sostegno delle sue argomentazioni;

c) anche l'asserita più favorevole determinazione reddituale, utilizzando gli studi di settore, non trova dimostrazione da parte del contribuente;

d) il valore dei beni strumentali, dei quali l'Ufficio ha tenuto conto, è quello dichiarato dal contribuente nel MOD. 740/G, né il contribuente ha tenuto conto dell'apparecchiatura asseritamente dismessa;

e) nel caso di specie esistono presunzioni gravi, precise e concordanti per disattendere le scritture contabili;

f) infine, in sede di applicazione dei coefficienti presuntivi è prevista l'inversione dell'onere della prova, ma il contribuente non si è neppure presentato per dare giustificazioni.

4. Il ricorso per cassazione del signor G., integrato con memoria, è sostenuto con tre motivi d'impugnazione e si conclude con la richiesta che sia cassata la sentenza impugnata, con vittoria di spese.

5. L'intimata Agenzia delle entrate e il Ministero dell'economia e delle finanze resistono con controricorso e propongono anche ricorso incidentale condizionato, concludendo per l'inammissibilità o per il rigetto del ricorso principale e per l'accoglimento del ricorso incidentale. Con vittoria di spese,

Motivi della decisione - 6. Il ricorso principale e il ricorso incidentale sono riuniti ex art. 335 cpc.

7.1. Con l'unico motivo, addotto a sostegno del loro ricorso incidentale condizionato, le amministrazioni finanziarie denunciano la violazione e la falsa applicazione dell'art. 53 DLgs 31 dicembre 1992, n. 546, e dei principi generali in materia di ammissibilità dell'atto d'appello, oltre all'insufficienza di motivazione della sentenza impugnata.

7.2. Le ricorrenti sostengono, al riguardo, che la sentenza impugnata sarebbe palesemente priva di motivazione e che non sarebbe stata in contestazione la genericità delle argomentazioni avversarie, ma il difetto di censura alle statuizioni della decisione di primo grado, che in nessuna parte del Patto di appello sarebbe dato di leggere. Invero, anche una superficiale lettura del gravame ben mostrerebbe come esso non contenga alcuna minima contestazione alla impugnata sentenza, ma si risolva in una mera riproposizione delle argomentazioni di primo grado.

7.3. Il ricorso incidentale, nonostante esso sia proposto in via condizionata, dev'essere esaminato prima di quello principale del contribuente, perché è proposto dalla parte che è risultata interamente vittoriosa in appello e solleva una questione pregiudiziale di rito, il cui eventuale accoglimento renderebbe superfluo l'esame dei motivi, attinenti al merito della controversia, adottati a sostegno del ricorso principale.

7.4. Il motivo del ricorso incidentale è inammissibile per genericità, perché, in violazione del principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, nulla si dice sulla struttura del ricorso introduttivo, sulla struttura della sentenza di primo grado e sulla struttura dell'atto d'appello.

8.1. Con il primo motivo d'impugnazione il ricorrente principale denuncia violazione di legge ed illogica motivazione quanto alla confusione tra parametri e coefficienti presuntivi di ricavi e violazione di legge quanto alla asserita inversione dell'onere della prova.

8.2 Il contribuente sostiene, al riguardo, che la motivazione della sentenza impugnata avrebbe il suo fulcro nella seguente frase: «in sede di

applicazione dei coefficienti presuntivi è prevista l'inversione dell'onere della prova ma il contribuente non si è neppure presentato per dare giustificazioni». Egli ne deduce che il giudice d'appello confonderebbe i coefficienti presuntivi, previsti dagli [art. 11](#) e [12](#) DL 2 marzo 1989, n. 69, con i parametri ex [art. 3.181](#) L. 28 dicembre 1995, n. 549, sui quali sarebbe basato l'accertamento. Inoltre, la disposizione normativa che prevede parametri, non parlerebbe assolutamente di inversione dell'onere della prova.

9.1. Con il secondo motivo di censura si denunciano violazione di legge e l'illogicità della motivazione della sentenza impugnata.

9.2. Il ricorrente principale sostiene, in proposito, che anche ammesso e non concesso che il sistema parametrico inverta l'onere della prova, la prova contraria non potrebbe essere cristallizzata alla fase del contraddittorio anteriore alla notifica dell'accertamento, mentre la sentenza d'appello avrebbe stigmatizzato il fatto che il contribuente non si sia presentato per dare giustificazioni. Infatti, è la normativa sui coefficienti presuntivi di ricavi che prevede che i motivi non adottati in risposta alla richiesta di chiarimenti non possono essere fatti valere in sede di impugnazione dell'atto di accertamento ([art. 12.1](#), ultimo periodo, DL 2 marzo 1989, n. 69), mentre nessuna analoga disposizione è dettata dai commi 184 ss, dell'[art. 3](#) L. 28 dicembre 1995, n. 549, in tema di parametri. L'illogicità della motivazione risiede, poi, nell'affermazione che sarebbe mancata la prova contraria, enfatizzando un comportamento anteriore al processo.

10.1. Con il terzo motivo di censura il ricorrente principale denuncia l'omessa pronuncia sulla prova contraria fornita dal contribuente in due gradi processo di merito.

10.2. Secondo il ricorrente il giudice di secondo grado non avrebbe valutato le prove contrarie da lui fornite e relative alle nuove determinazioni presuntive degli studi di settore, ai costi delle attrezzature al netto della quota di ammortamento e alla situazione medica della madre.

11.1. I tre motivi adottati dal contribuente a sostegno del suo ricorso principale possono essere esaminati congiuntamente, perché essi presentano una strettissima connessione oggettiva.

11.2.1. La censura avanzata dal ricorrente consiste nel rimproverare al giudice d'appello d'aver confuso i coefficienti presuntivi, previsti dagli [art. 11](#) e [12](#) DL 2 marzo 1989, n. 69, con i parametri ex [art. 3.181](#) L. 28 dicembre 1995, n. 549, sui quali sarebbe basato l'accertamento, e di aver confezionato una motivazione viziata per la sua sentenza.

Anzitutto, il giudice d'appello ha accertato che l'avviso di accertamento è stato adottato applicando i parametri previsti dal DPCM 29 gennaio 1996.

Tale decreto è stato adottato in base all'[art. 3, commi da 181 a 189](#) della legge 28 dicembre 1995, n. 549. In particolare, l'[art. 3.184.1](#) L. 28 dicembre 1995, n. 549, dispone 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»; inoltre, l'[art. 3.186.1](#) L. 28 dicembre 1995, n. 549, prevede che «I parametri di cui al comma 184 sono approvati con decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri su proposta del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge».

Secondo l'art. 6.1 DPCM 29 gennaio 1996. «Sulla base dei parametri sono determinati presuntivamente i ricavi di cui all'art. 53, ad esclusione di quelli previsti dalle lettere c) e d) del comma 1, dello stesso articolo, e i compensi di cui all'[art. 50](#), comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi».

Sulla base di queste disposizioni si deve ritenere: a) che l'utilizzazione dei parametri del 1995-1996 per svolgere l'attività istruttoria del procedimento di accertamento tributario dei ricavi e dei redditi delle imprese minori e dei lavoratori autonomi sia consentita dalla legge; b) che, anche se non sia espressamente previsto, il contraddittorio procedimentale amministrativo sia necessario anche in materia tributaria in forza del principio generale dell'azione amministrativa del giusto procedimento, trattandosi di applicare ad un caso di specie ultima dei criteri elaborati per categorie di soggetti e con efficacia di presunzione semplice, che comporta l'inversione dell'onere della prova e il suo caricamento sulle spalle del contribuente; c) che la mancata partecipazione del contribuente, debitamente invitato, all'attività amministrativa istruttoria in contraddittorio con l'ufficio tributario legittima l'adozione dell'avviso di accertamento presuntivo, d) che la fornitura della prova che il contribuente non ha dato in sede procedimentale amministrativa può essere da lui effettuata in sede processuale.

Fermi questi principi dell'azione amministrativa tributaria, l'avviso di accertamento n. 8390009444 dell'Irpef 1996 del signor V.G. è da considerare legittimo, perché esso è stato basato sui parametri previsti dalla normativa del 1995 e del 1996 ed è stato adottato solo dopo l'inutile tentativo dell'amministrazione finanziaria di instaurare un preventivo contraddittorio con il contribuente, il quale, dopo aver rinunciato a far valere le sue ragioni in sede procedimentale amministrativa, ha spostato in sede processuale la difesa dei suoi interessi.

Il rilievo mosso dal ricorrente alla sentenza d'appello, secondo cui la Commissione tributaria regionale avrebbe confuso i coefficienti presuntivi, previsti dagli [art. 11](#) e [12](#) DL 2 marzo 1989, n. 69, con i parametri ex art. 3.181 L. 28 dicembre 1995, n. 549, è privo di fondamento. Infatti, da un lato, l'art. 11.1. DL 2 marzo 1989, n. 69, dopo aver affermato, al primo periodo, che «In relazione ai vari settori economici sono elaborati, viste le caratteristiche e le dimensioni dell'attività svolta, coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi», stabilisce, al secondo periodo, che «I coefficienti sono determinati sulla base di parametri economici utilizzabili in relazione ai ...». Poiché l'[art. 11.1.2](#) DL 2 marzo 1989, n. 69, assegna dei parametri come base ai coefficienti presuntivi, è fallace imputare al giudice d'appello, che ha espressamente riconosciuto che l'accertamento è stato adottato in base ai parametri del 1996 (pagina 1, righe 3-7, della sentenza impugnata), l'applicazione dei coefficienti del 1989 solo perché, nel corpo della motivazione (pagina 5, riga 5), usa l'espressione "coefficienti presuntivi"; è, infatti, evidente, che il giudice d'appello ha usato l'espressione "coefficienti presuntivi" come sinonimo di "parametri", intendendo riferirsi alla sola normativa menzionata nel suo atto, che è quella del DPCM 29 gennaio 1996, adottato in base all'art. 3.186.1 L. 28 dicembre 1995, n. 549

In secondo luogo, è ben vero che la normativa del 1995-1996 non fa più riferimento espresso, come faceva quella del 1989 (vedasi l'art. [12. 1.3-4](#) DL 2 marzo 1989, n. 69), al contraddittorio procedimentale amministrativo in vista dell'esercizio di un potere di accertamento tributario presuntivo, ma, per le ragioni che si sono poc'anzi illustrate, riconducibili al principio

generale amministrativo del giusto procedimento e al principio di legalità amministrativa applicato ai rapporti tra atti amministrativi generali ed astratti e atti amministrativi particolari e concreti, la garanzia del contraddittorio è comunque assicurata, per implicito, al contribuente che si voglia assumere come destinatario di un provvedimento amministrativo d'imposizione tributaria esercitando un potere istruttorio di accertamento presuntivo. Non è, perciò, condivisibile la tesi del ricorrente, secondo la quale la normativa sui parametri presuntivi del 1995-1996 escluderebbe il contraddittorio procedimentale amministrativo. Sta di fatto, peraltro, che l'ufficio tributario ha invitato il contribuente a contraddire e che tale invito non è stato da lui accolto, cosicché il confronto delle posizioni si è spostato in sede giurisdizionale.

11.2.2. Si tratta, quindi, di verificare se il giudice d'appello abbia gestito correttamente l'accertamento dei fatti tributariamente rilevanti ai fini della risoluzione della controversia.

Al riguardo, risulta evidente dal raffronto tra le argomentazioni addotte dal contribuente, con la riproduzione anche di parti testuali dell'atto di appello (vedansi i §§ 9.2 e 10.2), e la motivazione della sentenza impugnata (v. § 3. b)-e)), che il giudice d'appello ha fornito la sua sentenza di una motivazione insufficiente, perché l'ha dotata di quella sola subdichiarazione che ha come contenuto di specie statico il giudizio conclusivo di un processo cognitivo, che avrebbe dovuto essere descritto da quell'altra subdichiarazione, necessaria per la dichiarazione motivazionale, che ha un contenuto di specie dinamico e che descrive il passaggio dallo stato iniziale di ignoranza del giudice allo stato finale di giudizio (Per l'ordine concettuale qui impiegato per l'analisi della motivazione di una sentenza sotto il profilo dell'insufficienza vedansi le sentenze di questa Corte: 18 aprile 2003, [n. 6233](#); 11 giugno 2003, n. 9301; 1° luglio 2003, n. 10364; 1° luglio 2003, n. 10373; 17 dicembre 2003, n. 19362; 17 dicembre 2003, n. 19367; 22 gennaio 2004, n. 1037; 29 marzo 2004, n. 6244; 2 aprile 2004, n. 6539; 28 luglio 2004, n. 14219; 26 agosto 2004, [n. 17024](#); 29 settembre 2004, n. 19481; 14 ottobre 2004, n. 20263; 6 dicembre 2004, n. [22867](#); 5 gennaio 2005, [n. 130](#); 29 settembre 2005, n. 19085; 17 ottobre 2001, n. 20081, 18 novembre 2005, [n. 24417](#); 18 novembre 2005, n. 24418; 18 novembre 2005, n. 24419; 23 gennaio 2006, n. [1236](#); 2 maggio 2006, [n. 10079](#); 4 maggio 2007, [n. 10261](#)). In particolare, il giudice d'appello: non ha descritto il percorso seguito dalle argomentazioni del contribuente fino al giudizio di mancanza di prova (v. retro, § 31); non ha illustrato la formazione del suo giudizio di mancanza di dimostrazione dell'inutile utilizzabilità degli studi di settore (v. retro, § 3.c); non ha descritto il ragionamento seguito per ritenere che il confronto sul valore dei beni strumentali volga a sfavore del contribuente (v. retro, § 3.d); non ha detto alcunché sulla formazione del giudizio di esistenza, nel caso di specie, di presunzioni gravi, precise e concordanti per disattendere le scritture contabili (v. retro, § 3.e).

Ne risulta che la lagnanza del contribuente, secondo cui il giudice di secondo grado non avrebbe valutato le prove contrarie da lui fornite è fondata nel più limitato senso che, pur avendole probabilmente valutate, egli ha espresso, della sua valutazione, solo il risultato finale, ma non il passaggio dalla sua condizione iniziale di ignoranza di ciascun fatto probatorio alla condizione finale di giudizio formalmente espressa nella, perciò insufficiente, motivazione della sentenza.

12. In conclusione, l'intrecciata proposizione delle censure del ricorrente dev'essere sciolta nel modo seguente: infondata la denuncia di

violazione di legge nei confronti della normativa sui criteri presuntivi di accertamento, è fondata la censura relativa all'insufficienza della motivazione, impropriamente presentata come omessa pronuncia nell'epigrafe del terzo motivo, ma sostanzialmente sostenuta con argomentazioni proprie della motivazione mutila.

Il ricorso principale dev'essere, quindi, accolto per le ragioni e nei limiti appena illustrati

La sentenza impugnata dev'essere, conseguentemente, cassata in relazione ai soli vizi in essa riscontrati e la causa dev'essere rinviata ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale del Veneto, che provvederà anche sulle spese processuali relative al giudizio di cassazione

P.Q.M. - La Corte riunisce i ricorsi, rigetta il ricorso incidentale, accoglie quello principale per quanto di ragione, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale del Veneto, anche per le spese processuali relative al giudizio di cassazione.

Note:

(1) La giurisprudenza esita ad applicare il principio del contraddittorio a tutte le procedure amministrative di accertamento fiscale, nell'evidente timore di travolgere un gran numero di atti impositivi. Si noti che nel caso di specie il contraddittorio era stato assicurato.

Cfr. le sentenze della Cassazione [n. 27060](#) 21 dicembre 2007 e [n. 24091](#) del 10 novembre 2006.

In dottrina vedi: Brevi note circa l'avviso di accertamento emanato in violazione del termine utile al contraddittorio anticipato ([art. 12](#), comma 7, della L. n. 212/2000) di Valdo Azzoni (in "il fisco" n. 1 dell'8 gennaio 2007, [pag. 1-59](#)); Vantaggi (relativi) e limiti del "contraddittorio preventivo" nelle indagini finanziarie di Eduardo Grassi (in "il fisco" n. 41 del 12 novembre 2007, [pag. 1-5988](#)).