

*Sent. n. 6065 del 18 giugno 1998 (ud. del 9 aprile 1998)
della Corte Cass., Sez. I civ. - Pres. Senofonte, Rel. Finocchiaro
Accertamento sintetico - Motivazione - Illegittimità del parametro adottato
- Nuovo parametro individuato dal giudice - Possibilità di sostituzione -
Non sussiste - Carezza di motivazione - L'atto va annullato - [Artt. 38](#),
commi 4 e 5 e [42](#) D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - Art. 112 c.p.c. - [Artt.](#)
[15](#), [19-bis](#), [21](#), [35](#) e [39](#) D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.*

(Commentata)

Massima - Il giudice tributario, qualora ravvisi l'illegittimità dei parametri posti a fondamento dell'avviso di accertamento notificato dall'ufficio, deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, non potendo individuare nuovi parametri rispetto a quelli fissati nella motivazione così da procedere, autonomamente, alla indagine dell'esistenza del debito d'imposta.

Fatto - Con avvisi di accertamento notificati nel 1987 e nel 1988 l'Ufficio distrettuale delle II.DD. di Roma procedeva alla rideterminazione dei redditi ai fini IRPEF e ILOR dichiarati dal contribuente G.F.

Quanto al 1981, oltre alla individuazione con il metodo analitico di alcuni modesti redditi non dichiarati, determinava in £ 849.397.000 l'importo ai fini IRPEF a fronte di originarie £ 16.800.000 del dichiarante.

Per il 1982, invece, il reddito veniva determinato, con il metodo sintetico in £ 1.491.881.000, contro le £ 17.000.000 circa dichiarate dal contribuente.

In entrambi i casi l'accertamento sintetico era motivato in base al principio della accumulazione di risparmio quinquennale basato sulla constatazione che - per quanto riguarda i redditi del 1981 - nel 1985 erano risultati investimenti per un ammontare tale da far presumere appunto un'accumulazione nel quinquennio anteriore eccedente la normale redditività dei capitali già acquisiti; per l'anno successivo da parte dell'Ufficio si è ragionato analogamente sulla base degli investimenti effettuati dal contribuente negli anni dal 1985 al 1987.

La Commissione di I grado, avendo fra l'altro accertato che gli investimenti riferiti dall'Ufficio al 1985 si erano in realtà sviluppati nel triennio 1985/1987, riteneva di non potere condividere il principio di accumulazione del risparmio.

La stessa commissione escludeva, però, che il difetto di motivazione dell'atto di accertamento dovesse condurre alla dichiarazione di illegittimità dell'atto stesso e al suo conseguente annullamento e, pertanto, faceva ricorso ad altro metodo di determinazione del reddito, quantificandolo per il 1981 in £ 500.000.000 ai fini IRPEF ed in £ 474.488.000, ai fini ILOR e, per l'anno 1982 rispettivamente in £ 600.000.000 ed in £ 574.574.000.

Tale pronuncia era confermata dalla Commissione di II grado e da quella Centrale, cui avevano presentato ricorso sia il contribuente per entrambe

le annualità, sia l'Ufficio per il solo anno 1982.

A sostegno della decisione quest'ultimo giudice osservava:

- che non sussisteva nelle pronunce dei precedenti giudici il vizio di extrapetizione di cui all'art. 112 c.p.c., per il fatto di essere cambiato il metodo di valutazione delle operazioni di disinvestimento e di investimento, che, nell'accertamento dell'Ufficio erano state esaminate nell'ottica del principio dell'accumulazione del risparmio e, in sede contenziosa, erano state esaminate più analiticamente nei loro profili quantitativi e nella loro cadenza temporale, dal momento che il quadro di riferimento tracciato nell'atto impugnato non era rimasto modificato in modo sostanziale;

- che le censure del contribuente - relative al fatto che il giudice di 2° grado, nel confermare la precedente pronuncia non aveva motivato in ordine alle risultanze della documentazione esibita ed attestante la corrispondenza fra disinvestimenti e investimenti effettuati negli anni in esame, nonché alla insussistenza di presunzioni aventi il carattere preteso dall'[art. 38](#) del D.P.R. n. 600 del 1973 - ottenevano alla valutazione dell'imponibile, con la conseguenza che il loro esame non rientrava nella competenza del giudice adito, per essere le argomentazioni addotte dai precedenti giudici attività da qualificare come tipicamente estimative;

- che le tesi dell'ufficio secondo cui il metodo della accumulazione di risparmio, seguito in sede di accertamento, era quello più idoneo a dar conto dell'attività finanziaria e dei guadagni del F. non poteva essere esaminata, dal momento che tale metodo è stato ritenuto inadeguato dai giudici competenti, in base ad una valutazione non sottoponibile a revisione.

Avverso questa decisione l'Ufficio in proposto ricorso per cassazione articolato su un unico complesso motivo, cui resiste il F. con controricorso e ricorso incidentale, articolato su due motivi, illustrato da memoria.

Diritto - 1. Va, preliminarmente disposta la riunione, al ricorso principale del ricorso incidentale ai sensi dell'art. 335 c.p.c.

2. - Con l'unico motivo del ricorso principale l'Ufficio deduce violazione dell'art. 2697 c.c. e dell'[art. 38](#), comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973; nonché difetto di motivazione, in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3 e 5 c.p.c.

Secondo l'amministrazione ricorrente la decisione è carente di motivazione circa la mancanza di prova documentale sulle origini e sulla costituzione della ricchezza accumulata in anni precedenti agli investimenti poi verificatisi nei periodi 1981 e successivi fino al 1987.

L'onere della prova era a carico del contribuente, avendo l'Ufficio esposto e provato l'esistenza degli investimenti finanziari che hanno dato valenza e legittimità alla presunzione di maggiore capacità economica disposta dall'[art. 39](#), commi 4 e 5, del D.P.R. n. 600 del 1973.

Parimenti censurabile, in quanto non giustificata, era la metodologia utilizzata per la determinazione del reddito attribuibile, seguita dai precedenti giudici, che pone in raffronto gli investimenti e i disinvestimenti per periodi d'imposta, anziché attraverso l'osservazione e l'esame del comportamento operato dal F. per il periodo dal 1981 al 1987.

La ricerca dei redditi nella differenza tra le operazioni finanziarie avvenute in ciascun periodo d'imposta non offre un quadro reale della personalità dell'operatore economico e, quindi, della sua capacità contributiva e crea disomogeneità nei diversi periodi nei quali

risulterebbero attribuiti redditi talvolta inferiori alla reale situazione economica, talvolta con punte di reddito molto elevate, difficilmente ipotizzabili, in netto contrasto con gli atti impositivi posti in essere dall'Ufficio seguendo il criterio più omogeneo dell'accumulo della quota - risparmio.

Per effetto del diverso metodo adottato nella determinazione del quantum deciso, si realizza una sotto valutazione dei redditi accertati per gli anni 1985, 1986 e 1987, in cui si è concentrata la maggiore esposizione degli esborsi finanziari.

Il rigetto, poi, del criterio adottato dall'Ufficio ha comportato una diminuzione del reddito imponibile accertato sinteticamente da £ 849.357.000 a £ 500.000.000 per l'anno 1981 e da £ 1.491.881.000 a £ 600.000.000 per l'anno 1982, con uno scarto notevole di reddito fondatamente attribuibile per effetto di quote-risparmio che non potrà più essere recuperato a tassazione negli anni successivi, attesa l'esigenza primaria dell'Ufficio di proseguire l'azione accertatrice coerentemente con i medesimi criteri in linea con le direttive impartite dagli organi ministeriali e con il contenuto della sentenza n. 5594 del 1988 di questa Corte.

3. - Con il primo motivo del ricorso incidentale si deduce violazione e falsa applicazione degli art. 112 c.p.c.; 15, 19-bis, 21, 35 e 39 del D.P.R. n. 636 del 1972; 38, commi 4 e 5, e 42 del D.P.R. n. 600 del 1973; assoluta carenza di motivazione, per avere la decisione impugnata ritenuto legittima la determinazione di un imponibile in base a motivi diversi e contrastanti con quelli risultanti dall'avviso di accertamento.

Con il secondo motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'[art. 26](#) del D.P.R. n. 636 del 1972 e dell'[art. 12](#) della legge n. 516 del 1982 omessa pronuncia su aspetti decisivi della controversia per avere la Commissione centrale omesso di esaminare le censure sollevate circa l'accertamento operato nei precedenti gradi di giudizio sulla base del rilievo che le stesse attenevano alla valutazione dell'imponibile e quindi non rientravano nella competenza del giudice adito, senza tenere presente che la pronuncia richiesta non atteneva all'estimazione, ma investiva un giudizio di fatto sulla cronologia di determinate operazioni.

4. - Va esaminato, preliminarmente, il primo motivo del ricorso incidentale, in considerazione della sua attitudine, se fondato, alla risoluzione della controversia.

Il motivo di censura è fondato sulla base delle considerazioni che seguono.

La questione sottoposta all'esame del Collegio consiste nello stabilire se il giudice, in presenza della contestazione del contribuente sull'accertamento del debito tributario operato dall'amministrazione finanziaria, abbia o meno il potere - ove ritenga di non condividere l'accertamento sintetico motivato in base al principio della accumulazione di risparmio quinquennale - di fare ricorso ad altro metodo di determinazione del reddito.

A tale questione deve darsi risposta negativa.

Costituisce giurisprudenza costante di questa Corte - che il Collegio condivide - il principio secondo cui l'obbligo della motivazione dell'avviso di accertamento - anche in tema di imposte sul reddito - mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nell'eventuale fase contenziosa, ed altresì consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, al fine indicato (Cass. 1° settembre 1995, n. 9223), con la conseguenza che, in sede contenziosa, l'ufficio ha l'onere di provare

gli elementi di fatto giustificativi del quantum accertato, nel quadro del parametro prescelto, mentre il contribuente ha la facoltà di dimostrare l'infondatezza della pretesa anche in base a criteri non utilizzati dall'ufficio (Cass. 4 dicembre 1996, n. 10924; Cass. 26 luglio 1995, n. 8173; Cass. sez. un., 4 gennaio 1993, n. 8; Cass. 21 luglio 1992, n. 8806).

A ciò, poi, bisogna aggiungere, l'altro principio per il quale qualora il provvedimento impugnato risulti viziato da carenza di motivazione, il giudice tributario deve limitarsi ad una pronuncia di annullamento, senza proseguire ulteriormente l'indagine sull'effettiva sussistenza del debito di imposta e sostituirsi quindi all'amministrazione finanziaria nell'attività di accertamento (Cass. 3 novembre 1995, n. 11461).

Dagli enunciati principi si ricavano le seguenti ovvie conseguenze e precisamente:

- che se l'Ufficio non ha il potere di sostituire, in sede contenziosa, il parametro prescelto in sede di notifica dell'avviso di accertamento, anche il giudice tributario non ha il potere di operare tale sostituzione d'ufficio, dal momento che seppure il giudizio tributario si svolge sul rapporto, tale giudizio è segnato dai limiti che lo stesso Ufficio ha fissato con l'avviso di accertamento;

- che, qualora il giudice ha ravvisato l'illegittimità del parametro adottato dall'Ufficio, lo stesso giudice deve comportarsi così come si comporta in ipotesi di mancanza di motivazione e cioè deve limitarsi ad una pronuncia di annullamento, senza proseguire ulteriormente l'indagine sull'effettiva sussistenza del debito di imposta e sostituirsi quindi all'amministrazione finanziaria sull'attività di accertamento.

La soluzione adottata dai giudici tributari, con la decisione impugnata, non può essere, infatti, consentita se non trasformando un organo di giurisdizione in un organo di amministrazione attiva, con ciò stesso snaturando tutto il sistema del contenzioso tributario.

Ciò è sufficiente per l'accoglimento del primo motivo di ricorso incidentale.

L'accoglimento di tale mezzo di censura comporta l'assorbimento del secondo, nonché dell'unico motivo del ricorso principale con il quale l'Ufficio - pur non avendo censurato espressamente la ratio decidendi adottata dalla Commissione tributaria centrale la quale ha ritenuto di non potere esaminare il metodo di determinazione dell'imponibile sulla base dell'accumulazione di risparmio, poiché "tale metodo è stato ritenuto inadeguato dai giudici competenti in base ad una valutazione che questo Collegio non è legittimato a rivedere" (pag. 7, in fine della decisione impugnata) - pretende di sottoporre direttamente a questa Corte la questione circa la legittimità di tale metodo di accertamento, non esaminata dalla Commissione centrale.

Concludendo, si deve quindi ritenere che qualora, in sede di ricorso avverso l'avviso di accertamento dell'imposta sui redditi, basato sul parametro della accumulazione di risparmio quinquennale, il giudice tributario riconosca l'erroneità o l'inapplicabilità di tale parametro, lo stesso non può procedere, d'ufficio, all'accertamento dei redditi sulla base di un diverso parametro, ma deve accogliere il ricorso del contribuente annullando l'avviso di accertamento, con la conseguenza che tale pronuncia - non adottata dal giudice tributario - deve essere emessa da questa Corte, pronunciando ai sensi dell'art. 384, comma 1, c.p.c. non essendo, nella specie, necessari ulteriori accertamenti di fatto.

5. Pertanto, va accolto il primo motivo del ricorso incidentale, vanno dichiarati assorbiti il secondo e il ricorso principale e, pronunciando sul

ricorso ai sensi dell'art. 384, comma 1, c.p.c. va accolto il ricorso del contribuente e va annullato l'avviso di accertamento.

La novità della questione giustifica la compensazione fra le parti delle spese in questa fase di giudizio;

P.Q.M. - La Corte riunisce i ricorsi; accoglie il primo motivo del ricorso incidentale; dichiara assorbito il secondo, nonché il ricorso principale e, decidendo ai sensi dell'art. 384, comma 1, c.p.c., accoglie il ricorso del contribuente e annulla l'avviso di accertamento. Compensa fra le parti le spese di questa fase di giudizio.

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152
- 3/1/2016 - 21:19 - @x.pino.he.f378 - 10.39.20.250 - 17803042 1b9847c6042cdf3777306d61928a111e-
299 -
