

Civile Ord. Sez. 5 Num. 466 Anno 2023

Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI

Relatore: CARADONNA LUNELLA

Data pubblicazione: 11/01/2023



### **ORDINANZA**

sul ricorso n. 832/2015 proposto da:

Agenzia delle Entrate, nella persona del Direttore *pro tempore*,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i  
cui uffici è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12.

- ricorrente -

contro

Gianfrate Giuseppe.

- intimato -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della  
PUGLIA, n. 225, depositata il 5 dicembre 2013, non notificata;  
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 27  
ottobre 2022 dal Consigliere Lunella Caradonna;

## **RITENUTO CHE**

**1.** Con sentenza del 5 dicembre 2013, la Commissione tributaria regionale della Puglia ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la decisione di primo grado, con la quale era stato accolto il ricorso presentato da Gianfrate Giuseppe ed annullato l'avviso di accertamento relativo ad Irpeg, Irao e Iva, Addizionali ed Inps, per l'anno 2001, che aveva rideterminato l'ammontare dei ricavi dichiarati dal contribuente (perché inferiore a quello derivante dall'applicazione dei parametri previsti dall'art. 3, commi 181 e seguenti, della legge 28 dicembre 1995, n. 549) da lire 561.641.000 (euro 291.096,28) a lire 671.025.000 (euro 346.555,49).

**2.** La Commissione tributaria regionale, dopo avere evidenziato che lo scostamento tra il dichiarato e il risultato dell'applicazione di calcoli parametrici costituiva una presunzione semplice, priva dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, e che lo strumento matematico-statistico, posto alla base di tali metodologie di controllo, non poteva costituire da solo il fondamento della prova presuntiva di maggiori ricavi, né esimeva l'Ufficio dal condurre una più approfondita analisi della particolare situazione del contribuente, ha evidenziato che, nel caso in esame, l'Ufficio, nel motivare l'emissione dell'avviso di accertamento, aveva fatto esplicitamente riferimento allo scostamento riscontrato tra quanto dichiarato dal contribuente e quanto emerso in sede di applicazione dello strumento parametrico, sicché era del tutto evidente l'invalidità delle presunzioni semplici, non supportate da fatti probatori certi e concreti, cui era pervenuta l'Amministrazione finanziaria; l'Ufficio, dunque, non aveva posto in essere specifiche attività di controllo, controprove e verifiche, limitandosi a fare ricorso ai soli calcoli parametrici, senza verificare l'applicazione degli stessi alla realtà del contribuente e disattendendo altresì la validità delle risultanze contabili.

**3.** L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a due motivi.

**4.** Gianfrate Giuseppe non ha svolto difese.

### **CONSIDERATO CHE**

**1.** Il primo motivo deduce la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., avendo i giudici tributari omesso di pronunciarsi su un fatto decisivo della controversia, ovvero che l'omessa partecipazione al contraddittorio era uno dei presupposti che legittimavano il ricorso all'accertamento c.d. induttivo puro di cui all'art. 39, comma secondo, del d.P.R. n. 600 del 1973, circostanza questa conosciuta dalla Commissione tributaria regionale, risultando dall'avviso di accertamento, depositato dalla stessa parte contribuente col ricorso introduttivo, e comunque rilevata dall'Ufficio sia in primo che in secondo grado, affinché il giudice potesse valutare quale argomento di prova il comportamento inerte del contribuente (pag. 3 dell'atto di appello e pag. 2 delle controdeduzioni di primo grado).

**1.1** La prima censura è infondata atteso che, come costantemente ribadito da questa Corte, il vizio di omessa pronuncia è configurabile solo nel caso di mancato esame di questioni di merito, e non anche di eccezioni pregiudiziali di rito (Cass., 16 febbraio 2022, n. 5098; Cass., 15 aprile 2019, n. 10422; Cass., 11 ottobre 2018, n. 25154; Cass., 25 gennaio 2018, n. 1876).

**2.** Il secondo mezzo deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 2, lettera d), del d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 54, comma 2 e 55 del d.P.R. n. 633/1972, dell'art. 2729 cod. civ. e dell'art. 2697 cod. civ. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e dell'art. 116 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.: la sentenza era illegittima laddove aveva affermato che i parametri non costituivano prove presuntive

di reddito e aveva tralasciato di rilevare l'efficacia probatoria che a tali parametri doveva riconoscersi nel caso in cui, come nella specie, il contribuente si fosse sottratto al contraddittorio, all'uopo instaurato dall'Amministrazione; la sentenza non aveva considerato che l'art. 39, secondo comma, lett. *d-bis*, del d.P.R. n. 600/1973, consentiva all'Ufficio di procedere all'accertamento del reddito d'impresa in via induttiva, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti, avvalendosi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, qualora il contribuente non avesse dato seguito ad inviti disposti dagli uffici, ai sensi dell'art. 32 del d.P.R. n. 600/1973 e 51 del d.P.R. n. 633/1972 e, dall'altro, invece di verificare se il contribuente avesse fornito prove concrete relative a circostanze oggettive atte a giustificare lo scostamento dai parametri, aveva ritenuto questi ultimi inidonei a fondare una presunzione di maggiori ricavi, onerando al contrario l'Ufficio della prova del maggior reddito in palese violazione dell'art. 2697 cod. civ..

**2.1** Premesso l'erroneo richiamo da parte dell'Agenzia delle Entrate alle norme in materia di accertamento induttivo puro, il motivo è fondato.

**2.2** E' consolidato l'orientamento di questa Corte secondo cui il procedimento standardizzato trova il proprio 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) (Cass., Sez. U., 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638).

**2.3** L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa: in tal caso, però, egli ne assume le conseguenze, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli standard, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito (Cass., 12 aprile 2017, n. 9484).

**2.4** Come affermato da questa Corte anche di recente *«Il metodo di accertamento in questione ha d'altronde superato il vaglio della giurisprudenza unionale, la quale ha stabilito stabilito che la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che non ostano ad una normativa nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, che consenta all'Amministrazione finanziaria, a fronte di gravi divergenze tra i redditi dichiarati ed i redditi stimati sulla base di studi di settore, di ricorrere ad un metodo induttivo, basato sugli studi di settore stessi, al fine di accertare il volume d'affari realizzato dal contribuente e procedere, di conseguenza, a rettifica fiscale con imposizione di una maggiorazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), a condizione che tale normativa e la sua applicazione permettano al contribuente stesso, nel rispetto dei principi di neutralità fiscale, di proporzionalità*

*nonché del diritto di difesa, di contestare, sulla base di tutte le prove contrarie di cui disponga, le risultanze derivanti da tale metodo e di esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi delle disposizioni contenute nel titolo X della direttiva 2006/112, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare (Corte giust. 21 novembre 2018, causa C-648/16, Fontana; ne fanno applicazione, da ultimo, Cass. 29 marzo 2019, n. 8854; 22 maggio 2019, n. 13769 e 18 settembre 2019, n. 23252)» (cfr. Cass., 15 luglio 2020, n. 14981).*

**2.5** Ciò posto, nel caso in esame, la Commissione tributaria regionale non ha fatto buon governo dei principi esposti, perchè, pur avendo rilevato, a pagina 2 della sentenza impugnata, nella parte dedicata allo svolgimento del processo, che il contribuente ritualmente invitato, non si era presentato al contraddittorio, non ha compiuto alcun accertamento in fatto sull'avvenuta attivazione del contraddittorio procedimentale; in particolare, i giudici di secondo grado, limitandosi a esprimere un giudizio, peraltro meramente assertivo e apodittico, di inadeguatezza dello strumento matematico-statistico, posto a fondamento dei calcoli parametrici e a ritenere che tale strumento da solo non poteva costituire il fondamento della prova presuntiva di maggiori ricavi (cfr. pag. 3 del provvedimento impugnato), non hanno applicato correttamente il principio richiamato, che ponendo a fondamento dell'accertamento standardizzato sulla base dei parametri e degli studi di settore lo svolgimento del contraddittorio, giustifica la formazione di un sistema di presunzioni semplici la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standard in sé considerati, ma, appunto, dalla valutazione della mancata partecipazione al contraddittorio del contribuente, valutazione dalla quale il giudice tributario non può esimersi, altrimenti incorrendo anche nei vizi denunciati.

**3.** La sentenza va, dunque, cassata, in relazione al motivo accolto, e

la causa deve essere rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso e dichiara inammissibile il primo; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 27 ottobre 2022.