



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

**3**

2016

## PARTE SECONDA

### **La Suprema Corte si pronuncia ancora in tema di accertamenti parametrici: tra dimostrazione della effettiva perdita di esercizio ed essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale**

*di Paola Batalocco*

*Dottoranda di ricerca in Diritto e impresa (curriculum Affari Finanza e Tributi)  
Università LUISS Guido Carli di Roma*

#### ABSTRACT

*The Supreme Court has resolved a dispute concerning an assessment based on the so-called «parameters», a method of assessment based on standardised economic models of the different business fields, aimed to determine the taxpayer's presumptive revenues attributable on the basis of its potential ability to produce them. The decision moves along the line already traced by the case law, according to which parameters constitute a system of «simple» presumptions, whose materiality, precision and consistency is not predetermined by law, but arises from the taxpayer's cross-examination in the singular case. So Tax Authorities have to verify case by case the reason which may justify the lower revenues and, to this end, hear the taxpayer during the administrative procedures that are prior to the issuing of acts, on pain of nullity of the tax assessment.*

#### SINTESI

*La Suprema Corte si è pronunciata in merito ad una controversia avente ad oggetto l'applicazione dei c.d. parametri presuntivi di reddito, ovvero del metodo di accertamento standardizzato basato su criteri di forfettizzazione derivati da logiche matematico-statistiche. La decisione si pone nel solco dell'ormai consolidato filone della giurisprudenza di legittimità secondo il quale i parametri costituiscono un sistema di presunzioni semplici la cui gravità, precisione e concordanza non è predeterminata dalla legge, ma nasce solo come esito dell'interrogatorio del contribuente nel caso singolo. Quindi le autorità fiscali devono verificare caso per caso la ragione dello scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sé considerati e, a tal fine, attivare obbligatoriamente il contraddittorio con il contribuente nel corso delle procedure amministrative, pena la nullità dell'accertamento.*

**SOMMARIO:** 1. Premessa. Il caso di specie – 2. I parametri presuntivi di reddito – 3. La natura di presunzione semplice dei parametri e la dimostrazione dell'effettiva perdita di esercizio quale valida «controprova» – 4. Il contraddittorio endoprocedimentale quale «momento genetico delle presunzioni semplici qualificate» e, dunque, quale «momento essenziale» degli accertamenti parametrici – 5. Considerazioni conclusive

## 1. Premessa Il caso di specie

Con la sentenza che qui si annota<sup>1</sup>, la Suprema Corte ha avuto modo di esprimersi nuovamente in tema di accertamenti parametrici, riaffermando principi di diritto ormai cristallizzati nel diritto tributario vivente.

La questione sottoposta all'attenzione dei Giudici della Suprema Corte, concerneva la legittimità di un avviso di accertamento emesso in applicazione dei c.d. parametri presuntivi di reddito.

Il Giudice di seconde cure, confermando la sentenza di primo grado, aveva annullato l'avviso di accertamento sostenendo, *in primis*, che esso era fondato soltanto sulle risultanze parametriche, non da sole sufficienti a sostenere la pretesa tributaria in quanto mere presunzioni semplici; *in secundis*, che il contribuente aveva comunque validamente contro-argomentato all'inferenza parametrica, dimostrando il conseguimento effettivo di un risultato di esercizio negativo nell'anno in contestazione, mentre l'Ufficio non aveva «motivato l'asserita inidoneità dei dati forniti dalla parte».

L'Amministrazione finanziaria proponeva ricorso per cassazione deducendo, *inter alia*, la violazione dell'art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 3, comma 181, della Legge n. 549 del 1995, e degli articoli 2728 e 2697 c.c., in quanto, a fronte di un contraddittorio correttamente instaurato, avrebbe dovuto ritenersi operante una presunzione legale a favore dell'Ufficio, sufficiente a fondare l'accertamento parametrico in difetto di prova contraria. L'Ufficio eccepiva, inoltre, l'insufficienza della motivazione della sentenza di merito, in quanto sarebbe mancata ogni valutazione degli elementi di fatto adottati dall'ufficio a sostegno della pretesa tributaria, costituiti dalla «evidenziazione del carattere non piccolo dell'attività svolta» e «della rilevanza dei costi sostenuti per il miglioramento della professione svolta».

La Suprema Corte dirime la su-delineata controversia sancendo l'inammissibilità del ricorso per una duplice ragione.

In primo luogo, dopo aver individuato nella sentenza di merito due distinte ed

---

<sup>1</sup> Cass., Sez. trib., 27 maggio 2015, n. 10920.

autonome *rationes decidendi* (la prima concernente la natura di presunzione semplice dei parametri e, quindi, l'onere dell'Ufficio di supportare la pretesa tributaria con ulteriori elementi di prova, la seconda relativa al superamento dell'inferenza parametrica da parte del contribuente tramite la dimostrazione dell'effettività della dichiarata perdita di esercizio) ed aver ritenuto entrambe logicamente e giuridicamente sufficienti a sorreggere il *decisum*, rileva che il ricorso non formulava nessuna specifica censura avverso la seconda di tali *rationes*, «...di per sé idonea a sorreggere il rigetto della pretesa fiscale»<sup>2</sup>.

In secondo luogo, rileva un difetto di autosufficienza atteso che dal ricorso non poteva evincersi la corretta instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente, la quale rappresentava «un punto essenziale della causa»<sup>3</sup>. A supporto del proprio asserto, la Suprema Corte richiama consolidati principi di diritto secondo i quali: «... la procedura di accertamento tributario 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 dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli *standards* in sé considerati... ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente con il contribuente, pena la nullità dell'accertamento»<sup>4</sup>. La

<sup>2</sup> Sul punto, la Corte richiama il principio di diritto secondo il quale: «qualora la decisione impugnata si fondi su di una pluralità di ragioni, tra loro distinte e autonome, ciascuna delle quali logicamente e giuridicamente sufficiente a sorreggerla, è inammissibile il ricorso che non formuli specifiche doglianze avverso una di tali *rationes decidendi* (v. da ultimo Sez. un. n. 7931-13)».

<sup>3</sup> Precisa la Corte che la corretta instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale non era evincibile dalla sentenza di merito.

<sup>4</sup> La Suprema Corte continua nella citazione di tali principi affermando che: «In tale sede quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli *standards* o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli *standards* al caso concreto, da dimostrare 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, restando inerte. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli *standards*, dando conto

Corte continua affermando che «il fatto della corretta attivazione del contraddittorio era essenziale in quanto è la detta attivazione, nell'ottica dei richiamati principi, che consente di apprezzare il regolare formarsi della presunzione semplice»; pertanto l'Amministrazione - la quale nel primo motivo del ricorso aveva asserito una corretta instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, fatto non contestato da parte del contribuente - «...aveva innanzi tutto l'onere di rendere il ricorso autosufficiente sullo specifico profilo sotto pena di inammissibilità, mediante trascrizione per lo meno della parte dell'avviso di accertamento che aveva (secondo il suo asserto) fatto riferimento all'avvenuta infruttuosa attivazione del contraddittorio con la contribuente».

Dall'analisi del caso di specie, sembra possibile enucleare due fondamentali punti di interesse: da una parte, la qualificazione dei parametri come presunzione semplice e l'accoglimento delle argomentazioni difensive del ricorrente, dall'altra, il riconoscimento del carattere essenziale del contraddittorio endoprocedimentale nelle procedure di accertamento fondate sui parametri. Pertanto, dopo aver delineato le caratteristiche principali di tali procedure accertative, si passerà ad esaminare singolarmente i due profili di interesse sopra indicati.

## **2. I parametri presuntivi di reddito**

Il metodo di accertamento fondato sui «parametri presuntivi di reddito» si basa su criteri di forfettizzazione derivati da logiche matematico-statistiche e pone in essere un meccanismo presuntivo, atteso che in base ad esso vengono determinati 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»<sup>5</sup>.

In particolare, i parametri si traducono in una serie di indicatori numerici che esprimono, categoria per categoria, le relazioni esistenti tra alcuni elementi

---

dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, e il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito medesimo (cfr. Sez. un. n. 26635-09 e, poi, secondo un indirizzo divenuto costante, Sez. 5A n. 12558-10; n. 13594-10; n. 23015-11; n. 29185-11; n. 5399-12; n. 22599-12)».

<sup>5</sup> Cfr. art. 3, comma 184, l. n. 549/1995.

strutturali significativi ed i ricavi o compensi generati dall'esercizio dell'attività, senza l'ulteriore distinzione, all'interno della categoria, per gruppi omogenei di contribuenti e senza tenere in alcun conto la localizzazione<sup>6</sup>. Pertanto, tali strumenti accertativi si sostanziano in moltiplicatori, prefissati da appositi atti normativi secondari<sup>7</sup>, da applicarsi a dati di natura contabile, al fine di provare, in capo al contribuente accertato, l'esistenza di asimmetrie tra la sua redditività potenziale e redditi dallo stesso dichiarati<sup>8</sup>. Al riguardo, la Suprema Corte ha avuto modo di definire i parametri come «strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività<sup>9</sup> di determinate attività catalogate per settori omogenei», i quali «rilevando, rispetto ai redditi dichiarati, eventuali significative incongruenze, legittimano l'avvio delle procedure di accertamento a carico del contribuente»<sup>10</sup>.

Tale metodo di accertamento è stato introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 3, commi da 181 a 189, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549, con l'originaria attribuzione di un'«operatività provvisoria, limitata e predefinita»<sup>11</sup>, al fine di creare un *trait d'union* tra gli studi di settore e i coefficienti presuntivi di reddito<sup>12</sup>. In particolare, con tale intervento normativo, il legislatore, avvertendo la necessità di elaborare un criterio maggiormente efficace rispetto ai coefficienti presuntivi,

<sup>6</sup> L. MAGISTRO, *Accertamento fondato sugli studi di settore e sui parametri*, in *Corr. trib.*, 2001, 42, 3173 ss.

<sup>7</sup> I parametri furono elaborati con D.P.C.M. 29 gennaio 1996, poi modificato con D.P.C.M. 27 marzo 1997.

<sup>8</sup> Così, G. MARONGIU, *Coefficienti presuntivi, parametri e studi di settore*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, I, 716. Sulle specifiche modalità di elaborazione dei parametri, cfr. L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Milano, 1999, 256 ss..

<sup>9</sup> A. PICCARDO, *Profili interpretativi sulla valenza probatoria dei parametri*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 41-42, rileva che «Gli accertamenti basati sui parametri – in quanto fondati su calcoli matematico-statistici – colgono una realtà media tipizzata, cioè situazioni operative di presunta normalità...».

<sup>10</sup> Cass., Sez. Un., 18 dicembre 2009, n. 26635, in *Banca data De Jure*. Vgs., inoltre, *infra* nota 43.

<sup>11</sup> Così L. BELLINI, *Riflessioni sui parametri: le motivazioni e le strategie difensive adottabili dal contribuente nei confronti degli accertamenti effettuati mediante applicazione della procedura di cui all'art. 3 della L. n. 549/1995*, in *il fisco*, 2000, 12, 3311 ss..

<sup>12</sup> E' stata, infatti, sottolineata la superiorità, in termini di efficacia accertativa, dei parametri rispetto ai coefficienti e la loro inferiorità rispetto agli studi di settore. Sul punto, v. L. MAGISTRO, *Accertamento fondato sugli studi di settore...*, cit., 3171; L. FERRAJOLI, *La tutela del contribuente dagli accertamenti fondati sugli studi di settore*, in *il fisco*, 2003, 32, 5030 ss.. Per un'analisi delle differenze e delle analogie tra i diversi strumenti accertativi, cfr. L. TOSI, *op. cit.*, 256 ss.

introdotti nel 1989, dopo aver abrogato questi ultimi, decise di procedere, da un lato, alla ridefinizione dei tempi di avvio dell'elaborazione degli studi di settore, previsti dal d.l. 30 agosto 1993, n. 331 ma poi attivati progressivamente con successivi aggiustamenti, dall'altro, alla previsione della possibilità, fino alla approvazione degli studi di settore<sup>13</sup>, di effettuare gli accertamenti analitico-presuntivi di cui all'art. 39, primo comma, lettera d), del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, «...utilizzando i parametri...ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari»<sup>14</sup>. L'operatività dei parametri è stata, poi, prevista in via permanente, limitatamente ai casi di inapplicabilità o inesistenza degli studi di settore<sup>15</sup>.

Dottrina<sup>16</sup> e giurisprudenza hanno colto un'ideale continuità evolutiva negli interventi del legislatore tributario ed hanno individuato un «sistema unitario» riconducibile al *genus* degli «accertamenti standardizzati». Con quest'ultima locuzione, si suole riferirsi ad una serie, più o meno ampia, di metodi di accertamento, che – sebbene caratterizzati da ambiti applicativi e logiche di funzionamento diversi – trovano nel ricollegarsi a condizioni di normalità economica un tratto omogeneizzante<sup>17</sup>. In particolare, la Suprema Corte ha avuto modo di rilevare che «la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore costituisce un sistema unitario, frutto di un processo di progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività per categorie omogenee di contribuenti, che giustifica la prevalenza, in ogni caso, e la conseguente applicazione retroattiva

<sup>13</sup> In particolare, con riferimento agli accertamenti relativi ai periodi di imposta 1995, 1996 e 1997. Cfr. L. TOSI, *Le predeterminazioni...*, cit., 256-257.

<sup>14</sup> Sull'evoluzione dei sistemi di accertamento, cfr. G. MARONGIU, *Coefficienti...*, cit., 733; A. MARCHESELLI, *Accertamento dei redditi delle piccole imprese e dei professionisti: denominatori comuni e tendenze legislative*, in *Rass. trib.*, 2003, 2, 595 ss. Più recentemente, cfr. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2015, 338 ss.

<sup>15</sup> Cfr. art. 4 del d.P.R. 31 maggio 1999, n. 195.

<sup>16</sup> Cfr., *inter alia*, A. MARCHESELLI, *Accertamento dei redditi delle piccole imprese...*, cit., 595 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Dai coefficienti all'efficienza: ascesa e declino dell'accertamento per automatismi*, in *Rass. trib.*, 1994, 278 ss.; E. FAZZINI, *L'accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli studi di settore*, in *Rass. trib.*, 1996, 309 ss..

<sup>17</sup> Cfr. E. DELLA VALLE, *Note minime in tema di accertamenti standardizzati*, in *Rass. Trib.*, 2014, 4, 695 ss..

dello strumento più recente rispetto a quello precedente, in quanto più affinato e, pertanto, più affidabile»<sup>18</sup>.

Con riferimento all'inquadramento sistematico dei parametri, il dato normativo è stato interpretato dalla dottrina<sup>19</sup> e dalla giurisprudenza maggioritaria<sup>20</sup> nel senso di ricondurre gli accertamenti parametrici nell'ambito degli accertamenti analitico-induttivi di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del d.p.r. n. 600 del 1973. Sul punto, la Corte di Cassazione ha successivamente affermato che i sistemi di accertamento standardizzato (riferendosi, con tale termine, ai parametri e studi di settore) affiancano la - e non si collocano all'interno della - metodologia analitico-induttiva di cui al citato articolo 39, rappresentando un sistema di accertamento a sé, con sue specifiche caratteristiche (tra cui la previsione obbligatoria del contraddittorio endoprocedimentale)<sup>21</sup>. La dottrina ha, tuttavia, sollevato interrogativi e perplessità sulle conseguenze di tale impostazione<sup>22</sup>.

La disciplina dei parametri presenta, inoltre, una peculiarità unica nell'ambito degli accertamenti forfettizzati<sup>23</sup>: essa non prevede una necessaria fase di previo contraddittorio tra Ufficio e contribuente, ma soltanto la facoltà di definizione

<sup>18</sup> Cass., Sez. Un., 18 dicembre 2009, n. 26635, cit.. Sul punto, 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 *Giur. it.*, 2010, 713, ha ritenuto che «L'affermazione della Corte circa l'esistenza di un consolidato sistema di accertamenti fondati su dati *standard* corrisponde sicuramente a un dato reale, sul piano storico, e significativo sul piano giuridico. Merito della Corte è aver colto la continuità, funzionale e strutturale, tra vari strumenti che il legislatore ha fatto succedere in forma disordinata e disorganica e l'identità concettuale delle questioni sottese, da un lato, e delle possibili soluzioni e inquadramenti giuridici, dall'altro. Deve qui osservarsi, semmai, che la Corte ravvisa una continuità tra parametri e studi di settore. Indubbiamente si tratta di strumenti succedutisi nel tempo uno all'altro, per la soluzione del medesimo problema di fatto e nella regolazione, sostanzialmente, della medesima fattispecie: la lotta all'evasione di professionisti e imprenditori, da un lato, e l'accertamento extracontabile di piccole e medie imprese e professionisti, dall'altro...».

<sup>19</sup> Cfr. A. PICCARDO, op. cit., 41; G. PORCARO, *Le nuove parametrizzazioni nel "sistema" dell'accertamento*, in *Rass. trib.*, 1998, 379.

<sup>20</sup> Cfr., *ex multis*, Cass., Sez. trib., 20 febbraio 2009, n. 4148, in *Banca data De Jure*.

<sup>21</sup> Cass., Sez. Un., 18 dicembre 2009, n. 26635, cit.

<sup>22</sup> M. BASILAVECCHIA, *Studi di settore, contraddittorio, accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, 234-238.

<sup>23</sup> Nella metodologia di accertamento fondata sui coefficienti presuntivi di reddito era legislativamente prevista una preventiva fase di contraddittorio con il contribuente. Tale fase prodromica all'accertamento è stata legislativamente prevista anche per gli studi di settore a seguito della l. 30 dicembre 2004, n. 311. Sul punto, cfr. R. MARCHETTO, *Gli accertamenti parametrici nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, 1031, G. MARONGIU, *Coefficienti...*, cit., 709 ss..



dell'accertamento con adesione. Tale «carenza normativa» è stata considerata un corollario dell'assimilazione legislativa tra accertamento con parametri e accertamento analitico-induttivo<sup>24</sup> ed è stata fortemente criticata dalla dottrina<sup>25</sup>, seppur sia la prassi ministeriale<sup>26</sup> che la giurisprudenza<sup>27</sup> abbiano tentato di colmarla affermando, a più riprese, la necessarietà del contraddittorio preventivo con il contribuente

In generale, lo strumento dei parametri non è stato accolto con favore dalla dottrina maggioritaria, la quale ne ha spesso individuato i limiti strutturali e le incoerenze interne, sottolineandone la scarsa affidabilità<sup>28</sup>. Peraltro, anche i parametri, in quanto accertamenti forfettizzati, hanno contribuito a destare in dottrina i timori dell'introduzione nell'ordinamento tributario di un'ulteriore forma di «catastizzazione» del reddito<sup>29</sup>.

Le carenze «normative» e «strutturali» dei parametri sembrano ad oggi esser state superate dalla Corte di Cassazione<sup>30</sup> la quale, come sarà approfondito nel prosieguo, ha sancito due «pilastri» con riferimento all'interpretazione della normativa relativa ai parametri (e degli studi di settore): la natura di mera presunzione semplice e l'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale.

<sup>24</sup> G. PORCARO, op. cit., 379, L. TOSI, op. cit., 269.

<sup>25</sup> Cfr. G. PORCARO, op. cit., 381, G. MARONGIU, *Coefficienti...*, cit., 716.

<sup>26</sup> Cfr. Circ. min. 20 ottobre 1999, n. 203, Circ. min. 13 maggio 1996, n. 117/E, entrambe reperibili in *Banca data Fisconline*.

<sup>27</sup> Cfr. Cass., Sez. trib., 7 febbraio 2008, n. 2816 in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 375 con nota di L.R. CORRADO, *Accertamenti standardizzati e rilevanza processuale del comportamento delle parti in sede amministrativa*; Comm. trib. prov. Venezia, Sez. X, 1 febbraio 2001, n. 1, in *Banca data Fisconline Commissioni Tributarie*.

<sup>28</sup> Cfr. R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1998, 381 ss.; G. MARONGIU, *Coefficienti...*, cit., 719 ss.. Va, inoltre, rilevato come alcune Commissioni tributarie abbiano posto la questione della legittimità *ab origine* della norma istitutiva dei parametri, sia con riferimento alla incostituzionalità di tale strumento di accertamento che in ragione di irregolarità nell'approvazione di alcune disposizioni applicative della l. n. 549/1995. Cfr. Comm. trib. prov. Sassari, 10 luglio 2001, in *Banca data Fisconline*; Comm. trib. prov. Torino, Sez. XII, 25 giugno 2001, in *Banca data Fisconline Commissioni Tributarie*. Per una efficace disamina di tali questioni, si rimanda a G. MELIS, op. cit., 141 e 339. Sul punto, v., inoltre, A. PICCARDO, op. cit., 48 ss.; L. DAVOLI e R. PARENTE, *Accertamento in base ai parametri: una rassegna della recente giurisprudenza tributaria*, in *il fisco*, 2003, 22, 3410 ss.; L.R. CORRADO, *Gli accertamenti standardizzati. Parte quinta. I parametri*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, II, 156 ss., ivi per ulteriori riferimenti giurisprudenziali.

<sup>29</sup> Cfr. G. MARONGIU, *Coefficienti...*, cit., 734

<sup>30</sup> Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Metodi di accertamento e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2012, 5, 1110.

### 3. La natura di presunzione semplice dei parametri e la dimostrazione dell'effettiva perdita di esercizio quale valida «controprova»

Come rilevato, nella sentenza in commento, i Giudici di legittimità, nel rilevare il primo profilo di inammissibilità del ricorso, avallano entrambe le *rationes decidendi* della pronuncia dei Giudici di merito. In particolare, la Suprema Corte ritiene logicamente e giuridicamente sufficiente a sorreggere il *decisum* sia la *ratio* concernente la natura di presunzione semplice dei parametri e, quindi, l'onere dell'Ufficio di supportare la pretesa tributaria con ulteriori elementi di prova, sia la *ratio* relativa al superamento dell'inferenza parametrica da parte del contribuente tramite la dimostrazione dell'effettività della dichiarata perdita di esercizio.

In primo luogo, emerge, quindi, come, nel caso di specie, la Suprema Corte abbia sostanzialmente confermato la tesi dei Giudici di merito, secondo la quale i parametri avrebbero natura di mere presunzioni semplici, discostandosi dalla tesi dell'Amministrazione finanziaria, che ne sottolinea, per contro, la natura di presunzione legale relativa.

La controversia ripropone i termini dell'annoso dibattito che si era creato intorno alla natura giuridica dei parametri (e che si era poi riproposto in termini analoghi per gli studi di settore)<sup>31</sup>. La mancanza di espresse indicazioni normative<sup>32</sup> e il necessario ricorso a criteri interpretativi, di tipo sia letterale che sistematico, aveva, infatti, portato alla contrapposizione tra orientamenti che attribuivano ai parametri la natura di presunzioni legali relative - sostenuti dall'Amministrazione finanziaria<sup>33</sup>, da una parte della dottrina<sup>34</sup> e dalla

<sup>31</sup> Cfr., per tutti, G. CORASANITI, *La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 13 ss..

<sup>32</sup> Cfr. A. MARCHESELLI, *Accertamento dei redditi delle piccole imprese...*, cit., 601.

<sup>33</sup> Cfr. Circ. min. 20 ottobre 1999, n. 203, in *Banca data Fisconline*.

<sup>34</sup> S. CAPOLUPO, *Accertamento: approvati i parametri per le imprese*, in *il fisco*, 1996, 1414 ss.; C. PAPA, *Parametri. La giurisprudenza di merito: il punto della situazione*, in *Boll. trib.*, 2003, I, 13 ss.; L. MARIOTTI, *La Consulta si pronuncia sull'utilizzo «differenziato» dei parametri*, in *Corr. trib.*, 2003, 23, 1896 ss.; L. MAGISTRO, *Accertamento fondato sugli studi di settore...*, cit., 3170 ss. Secondo altri Autori, i parametri costituirebbero presunzioni semplici gravi, precise e concordanti, parificabili, sul piano probatorio, alle presunzioni legali relative. Così, G. PATRIZI, *L'accertamento da parametri presuntivi*, in *il fisco*, 2000, 34, 10589 ss., P. FAGIOLO e F. FORTE, *Parametri: motivazione dell'atto e mezzi di difesa del contribuente*, in *il fisco*, 7, 2001, 2239 ss..

giurisprudenza di merito minoritaria<sup>35</sup> - e orientamenti che supponevano la natura di presunzioni semplici - sostenuti dalla giurisprudenza di merito maggioritaria<sup>36</sup>, da altra parte della dottrina<sup>37</sup> nonché, e soprattutto, dalla Corte Costituzionale<sup>38</sup> - con diversi riflessi sul piano probatorio e sul piano della motivazione dell'atto di accertamento. Sul punto, la Cassazione si era mostrata quanto mai ondivaga alternandosi tra decisioni che riconoscevano la natura di presunzione legale relativa e decisioni che fondamentalmente propendevano per la natura di presunzioni semplici<sup>39</sup>, senza però che ad esse corrispondessero due distinte linee di pensiero circa la sufficienza dello scostamento rispetto ai parametri per fondare l'accertamento da parte dell'Amministrazione<sup>40</sup>.

La qualificazione come presunzione legale dei parametri comporta che, laddove ne fossero sussistite le condizioni di applicabilità, le risultanze parametriche avrebbero potuto legittimamente costituire il fondamento esclusivo dell'atto di

<sup>35</sup> Cfr. Comm. trib. prov. Siracusa, Sez. V, 17 maggio 2001, n. 28; Comm. trib. prov. Rovigo, Sez. I, 16 novembre 2001, nn. 218 e n. 219, tutte reperibili in *Banca data Fisconline*. Per ulteriori riferimenti giurisprudenziali, cfr. A. PICCARDO, op. cit., 39 ss.

<sup>36</sup> Cfr., *ex multis*, Comm. trib. prov. Macerata, sez. III, 23 maggio 2002, n. 39, Comm. trib. prov. Salerno, sez. III, 15 marzo 2001, n. 32, entrambe in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, II, 5 ss., con nota di A. PICCARDO, *Profili interpretativi...*, cit., a cui si rimanda per ulteriori riferimenti giurisprudenziali.

<sup>37</sup> Cfr. G. MARONGIU, *Coefficienti...*, cit., 722; D. QUATRARO e M. QUATRARO, *Sull'accertamento in base ai parametri e agli studi di settore: considerazioni in merito al corretto iter logico-giuridico e all'applicabilità nei confronti di particolari categorie di contribuenti*, in *Boll. trib.*, 2004, I, 645 ss.; E. FAZZINI, *L'accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli studi di settore*, in *Rass. trib.*, 1996, 309; A. PICCARDO, op. cit., 52; J. BLOCH e L. SORGATO, *Difesa del contribuente dagli accertamenti fondati sui parametri*, in *Corr. trib.*, 1999, 30, 2696, L. BELLINI, op. cit., 3311.

<sup>38</sup> Sulla questione si era espressa, seppur incidentalmente, anche la Corte Costituzionale, La quale aveva rappresentato come «i parametri prevedono un sistema basato su presunzione semplice la cui idoneità probatoria è rimessa alla valutazione del giudice di merito». Tuttavia, il Giudice delle leggi non aveva spiegato le ragioni di tale affermazione e non aveva, quindi, avuto funzione di guida e di reale indirizzo nel dibattito. Cfr. C. Cost., 1° aprile 2003, n. 105, in *Riv. giur. trib.*, 2003, 7, 613, con commento di A.A. FERRARIO, *Presunzioni in base a parametri e studi di settore* e in *Corr. trib.*, 2003, 23, 1896, con commento di L. MARIOTTI, *La Consulta si pronuncia sull'utilizzo "differenziato" dei parametri*. Negli stessi termini, cfr. C. Cost., ord., 24 aprile 2003, n. 140, in *Banca data Fisconline*.

<sup>39</sup> Per la qualificazione dei parametri come presunzione legale, cfr., tra le più recenti, Cass., Sez. trib., 11 febbraio 2009, n. 3288, Cass., Sez. trib. 7 aprile 2009, n. 8420, tutte reperibili in *Banca data De Jure*; per la constatazione di una loro forza dimostrativa intrinsecamente debole cfr. Cass., sez. trib., 20 febbraio 2009, n. 4148; Cass. 21 novembre 2008, n. 27648; Cass. 4 novembre 2008, n. 26459, tutte reperibili in *Banca data De Jure*, e, più nettamente, Cass., Sez. trib., 7 febbraio 2008, n. 2816, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 375 con nota di L.R. CORRADO, *Accertamenti standardizzati e rilevanza processuale del comportamento delle parti in sede amministrativa*.

<sup>40</sup> Cfr. CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, Ufficio del Massimario e del Ruolo, Relazione tematica 9 luglio 2009, n. 94, *Gli strumenti presuntivi di accertamento del reddito introdotti dal 1989: natura e conseguenze sul piano probatorio*, in *cortedicassazione.it*, 3-4.

accertamento, non essendo necessaria l'adduzione di ulteriori elementi probatori da parte degli Uffici. Ne derivava un'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente accertato, il quale avrebbe dovuto dimostrare l'esistenza di circostanze specifiche, contingenti che rivelassero concretamente il conseguimento di un ammontare di reddito inferiore al valore presunto, non essendo possibile, peraltro, contestare la plausibilità intrinseca di tale valore. Sul (correlato) fronte della motivazione dell'atto impositivo, tale orientamento, nella sua impostazione più «rigida», arrivava a rilevare la sufficienza del mero richiamo dello scostamento del reddito dichiarato rispetto al dato parametrico<sup>41</sup>. Sul piano processuale, ne derivava che, in quanto presunzione legale, l'inferenza parametrica avrebbe vincolato il giudice circa l'esistenza del fatto ignorato, senza spazio alcuno per il suo libero convincimento, salvo l'eventuale prova contraria fornita dalla controparte (che, invece, doveva sottostare al prudente apprezzamento del giudice) e avrebbe determinato in capo allo stesso l'obbligo di motivazione in caso di superamento della presunzione.

La qualificazione come presunzione semplice dei parametri comporta, invece, che l'Amministrazione finanziaria, esercitando l'azione di accertamento, non avrebbe potuto semplicemente limitarsi a constatare lo scostamento dei redditi dichiarati da quelli «parametrici», ma avrebbe avuto l'onere di individuare ulteriori elementi probatori (ricercati direttamente dall'ufficio o indicati dal contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale), in forza dei quali, unitamente all'indizio fornito dal suddetto scostamento, desumere l'esistenza di ulteriori e non dichiarati redditi. L'ufficio accertatore, quindi, non avrebbe potuto limitarsi ad applicare al caso di specie, *sic et simpliciter*, il risultato presunto, ma avrebbe dovuto argomentare in modo convincente in motivazione sulla plausibilità di tale risultato con riferimento al caso concreto. Pertanto, secondo tale impostazione, l'applicazione dei parametri non avrebbe determinato alcuna inversione dell'onere

<sup>41</sup> Cfr. Cass., Sez. trib., 14 maggio 2007, n. 10945, in in *Riv. giur. trib.* 2007, 11, 935, con nota (critica) di M. BASILAVECCHIA, *Strumenti parametrici, contraddittorio, motivazione dell'accertamento: il corretto ruolo del giudice tributario*. In dottrina, cfr. C. PAPA, op. cit., 13; L. MAGISTRO, *La legittimità dell'utilizzo dei parametri e studi di settore in sede di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2002, 18, 1573; P. FAGIOLO e F. FORTE, op. cit., 2240. *Contra* G. MARONGIU, *Coefficienti...*, cit., 720-721.

della prova a carico del contribuente, incombendo, invece, sull'Amministrazione l'onere di «convincersi e convincere», di volta in volta, in merito alla plausibilità del ragionamento presuntivo fondante l'atto impositivo emanato. Al contribuente sarebbe, semmai, spettato fornire una «controprova» e non una «prova contraria» in senso tecnico (tipica delle presunzioni legali). Sul piano processuale, ne derivava che, in quanto presunzione semplice, l'inferenza parametrica avrebbe dovuto sottostare al prudente apprezzamento del giudice, nel senso che quest'ultimo avrebbe dovuto convincersi, di volta in volta, della plausibilità del ragionamento presuntivo fondante l'atto impositivo: in altri termini, il giudice sarebbe stato vincolato soltanto dalla plausibilità logica, ragionevolezza e coerenza dell'applicazione del risultato dello studio al caso concreto<sup>42</sup>.

Nella sentenza in commento, la Suprema Corte condivide la qualificazione come presunzioni semplici delle risultanze parametriche non solo implicitamente, avallando la *ratio decidendi* del Giudice di merito, ma anche affermandolo espressamente più avanti laddove, nel rilevare il secondo profilo di inammissibilità del ricorso, premette che: «E' ormai stabilizzato, nella giurisprudenza di questa corte, il principio per cui la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici (non legali, come invece affermato dall'amministrazione nel primo motivo del suo ricorso)... [...]».

Pertanto, come rilevato dalla Suprema Corte, il citato dibattito in merito alla natura giuridica dei parametri (e degli studi di settore) può ormai ritenersi superato in ragione della stabilizzazione dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità<sup>43</sup>, la quale è avvenuta a seguito dell'emanazione delle sentenze rese a Sezioni Unite n. 26635, n. 26636, n. 26637, n. 26638 del 18 dicembre 2009<sup>44</sup>.

<sup>42</sup> Cfr. A. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, 157 ss.

<sup>43</sup> Per una esaustiva rassegna degli orientamenti giurisprudenziali in tema di parametri si rinvia a CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, Ufficio del Massimario e del Ruolo, Relazione tematica n. 94/2009, cit., 3 ss.. e a L.R. CORRADO, *Gli accertamenti standardizzati. Parte quinta. I parametri*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, II, 156 ss..

<sup>44</sup> Cfr., per tutte, Cass., Sez. Un., 18 dicembre 2009, n. 26635, in *Dial. trib.*, 2010, 3, 275, con commento di F. BIANCHI e R. LUPI, *Corte Suprema e studi di settore: le ragioni della freddezza*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 3, 205, con commento di M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore:*

In particolare, il Supremo Consesso nomofilattico, muovendo da alcuni precedenti delle Sezioni Semplici<sup>45</sup> e richiamando quanto già in precedenza espresso dalla Corte Costituzionale<sup>46</sup>, ha affermato che una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni relative ai parametri impone di attribuire agli stessi una «natura meramente presuntiva» atteso che 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». Onde, l'inferenza parametrica, siccome trae origine da dati medi e generalizzati, è dotata di una forza dimostrativa intrinsecamente debole, se non adeguata alla realtà del singolo contribuente: essa possiede, quindi, una attendibilità condizionata, nel senso che è necessario un fattore di contestualizzazione ovvero un processo di «personalizzazione della stima» che corregga la valutazione parametrica, tenendo conto delle diverse situazioni gestionali nonché della localizzazione dell'attività svolta dal contribuente.

Dalla qualificazione come presunzione semplice deriva, quindi, un maggior impegno probatorio da parte dell'Ufficio, sul quale grava l'onere di dimostrare l'applicabilità dello *standard* prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento.

Dall'enunciazione del fatto, nel caso di specie, emerge che non solo l'Ufficio non aveva adeguato lo *standard* alla realtà concreta, ma anche che il contribuente, ad

---

*soluzione finale*, in *Corr. trib.* 2010, 4, 251, con commento di A. MARCHESELLI, *Le Sezioni Unite sulla natura presuntiva degli studi di settore*; in *Boll. trib.*, 2010, 4, 303, con nota di M. PROIETTI, *Presunzioni semplici quelle di parametri e studi di settore: la lettura costituzionalmente orientata delle Sezioni Unite*, in *Riv. dir. trib. e sc. fin.*, 2010, II, 33, con nota di F. MONTANARI, *Un importante contributo delle Sezioni Unite verso la lenta affermazione del "contraddittorio difensivo" nel procedimento di accertamento tributario*; in *Dir. Prat. Trib.*, 2010, II, 229, con commento di M. BASILAVECCHIA, *Studi di settore, contraddittorio, accertamento* e di R. MARCHETTO, *Gli accertamenti parametrici nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*.

<sup>45</sup> La «prevedibilità» degli arresti delle Sezioni Unite è stata sottolineata, *ex multis*, da G. MELIS, op. cit., 358, secondo cui «... si tratta, in ogni caso, di conclusioni per così dire "annunciate" dalla precedente giurisprudenza in tema di coefficienti presuntivi e di parametri». Cfr., inoltre, M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore...*, cit., 212. Per una disamina dei precedenti orientamenti delle Sezioni Semplici, cfr. CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, Relazione tematica n. 94/2009, cit., 24 ss.

<sup>46</sup> Vgs. *supra* nota 39.

avviso dei Giudici tributari, aveva validamente superato l'inferenza parametrica, dimostrando il conseguimento effettivo di una perdita di esercizio e, quindi, la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in contestazione. Per contro, l'Ufficio non aveva fornito adeguata replica alle puntuali deduzioni della controparte.

Avallando anche tale seconda *ratio decidendi* della pronuncia di merito, la Suprema Corte sostanzialmente valorizza la dimostrazione dell'effettiva perdita di esercizio quale valida «controprova» avverso l'accertamento parametrico. In tale prospettiva, la sentenza sembra potersi ricollegare ad altre pronunce della giurisprudenza di legittimità le quali hanno considerato la situazione di crisi individuale dell'impresa «...di per sé idonea a giustificare uno scostamento pur anomalo dai parametri degli studi di settore...»<sup>47</sup>. Del resto, la dottrina non ha mancato di sottolineare come parametri e studi di settore non siano in grado di fotografare adeguatamente le situazioni di crisi che le imprese possono riscontrare in alcune fasi della loro attività<sup>48</sup> ed ha sottolineato come la difesa del contribuente basata sul fatto che i risultati – generici e astratti – degli studi di settore mal si attagliano alla specifica condizione del contribuente possa sfruttare qualsiasi elemento ulteriore, non valorizzato nella determinazione degli studi. La stessa dottrina ha, inoltre, precisato che nel caso di crisi individuale dell'attività del contribuente, la prassi amministrativa già contempla una serie di casi, la quale deve, tuttavia, ritenersi esemplificativa e non esaustiva delle situazioni possibili e delle circostanze da provare<sup>49</sup>.

Resta, ad ogni modo, importante rimarcare come, in simili circostanze, sia necessario che il contribuente fornisca «elementi di prova ineccepibili»,

<sup>47</sup> Cass., Sez. trib., 7 settembre 2010, n. 19136, in *Banca data De Jure*. Al riguardo, C. FONTANA, *Crisi economica e accertamento basato sugli studi di settore tra incertezze normative e soluzioni giurisprudenziali*, in questa Rivista, 2010, 51, ha affermato come «tale conclusione appare di assoluto interesse, in quanto esclude dall'applicazione degli studi di settore le imprese in crisi aziendale...». Sul punto, cfr. G. FERRANTI, *La prova contraria negli accertamenti da studi di settore*, in *Corr. trib.*, 2012, 47, 3605 ss.

<sup>48</sup> Cfr. P. DI FABIO, *Parametri e studi di settore: il corretto utilizzo di parametri e studi di settore*, in *Il fisco*, 2006, 18, 2792 ss.

<sup>49</sup> A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente: poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, 290-291.

soprattutto nel caso in cui quest'ultimo si sottragga al contraddittorio<sup>50</sup>.

#### **4. Il contraddittorio endoprocedimentale quale «momento genetico delle presunzioni semplici qualificate» e, dunque, quale «momento essenziale» degli accertamenti parametrici**

Nel rilevare il secondo profilo di inammissibilità, la Suprema Corte richiama espressamente consolidati principi di diritto i quali, come precisato, hanno tratto origine dalle «sentenze pilota»<sup>51</sup> del dicembre 2009.

Tale consolidato orientamento non si limita a precisare la natura giuridica dei parametri, anzi sembra porla in secondo piano, laddove riconosce la decisiva rilevanza del contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente. Infatti, dopo aver statuito la natura di presunzione semplice, i richiamati principi di diritto proseguono affermando che: «La gravità, precisione e concordanza di tale sistema di presunzioni ...[semplici]... nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente con il contribuente, pena la nullità dell'accertamento».

In altri termini, le presunzioni semplici su cui si fondano gli accertamenti parametrici (parametri e studi di settore) non raggiungono un affidabile grado di plausibilità se non sono adattate al caso concreto, quantomeno con l'attuazione del contraddittorio con il contribuente. Viene, pertanto, individuato nel contraddittorio endoprocedimentale lo strumento con il quale garantire il necessario confronto dell'inferenza parametrica con la realtà oggettiva e soggettiva del caso di specie. Esso «dà sostanza» all'accertamento parametrico in quanto dallo stesso possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell'impresa la presunzione indotta dallo scostamento del reddito dichiarato dal reddito presunto. L'Ufficio accertatore ha, dunque, «l'onere di adeguare le risultanze derivanti dall'applicazione di tali strumenti alla realtà della singola e specifica attività oggetto di controllo, "sfruttando" (*recte* dovendo sfruttare) in tale opera di adeguamento, lo strumento del contraddittorio

<sup>50</sup> Cfr. Cass., Sez. trib., 10 novembre 2011 n. 23502; Cass., Sez. trib., 4 ottobre 2012 n. 16939; Cass., Sez. trib., 17 giugno 2011 n. 13318, tutte reperibili in *Banca data De Jure*.

<sup>51</sup> Così le definisce R. MARCHETTO, op. cit., 1027.



endoprocedimentale»<sup>52</sup>. Come efficacemente rilevato, «...il... peso... [probatorio dei parametri e degli studi di settore]... non è in sé, ma si "forma" in esito al contraddittorio con il contribuente, che ha l'onere di dimostrare la loro non validità e/o conducenza rispetto alla realtà economica della propria attività. In altri termini, ... è una "fattispecie a formazione progressiva", nella quale il Fisco ha in mano lo ...[standard]... e il contribuente tutti i molteplici aspetti che possono incidere sulla non validità dello stesso con riferimento alla propria attività»<sup>53</sup>.

Soltanto dalla visione complessiva dell'intero quadro entro il quale opera il contribuente, dallo stesso fornita per il tramite delle proprie considerazioni formulate in sede di contraddittorio, che può emergere l'eventuale gravità, precisione e concordanza della presunzione basata su strumenti parametrici<sup>54</sup>. Il contraddittorio endoprocedimentale assurge, pertanto, a «fenomeno qualificatorio»<sup>55</sup> dell'inferenza parametrica, in quanto «momento genetico delle presunzioni semplici qualificate»<sup>56</sup>. Si tratterebbe, in altri termini, di «un contraddittorio "per la prova" - più che "sulla prova" - non scritto nella disposizione procedimentale, ma indispensabile per giungere a una decisione amministrativa *provata* - più che partecipata - perché basata su una presunzione costruita e verificata nel caso specifico, alla luce degli elementi che soltanto l'interessato può fornire e chiarire: una prova che scaturisce dal contraddittorio»<sup>57</sup>.

Le «sentenze pilota» hanno precisato che il contraddittorio endoprocedimentale

<sup>52</sup> G. CORASANITI, op. cit., 43.

<sup>53</sup> Comm. Trib. Prov. Enna, Sez. II, 23 settembre 2015, n. 1046, in *Banca data Fisconline Commissioni tributarie*. Il principio di diritto, come citato nella sentenza in commento, prosegue affermando che in sede di contraddittorio «...il contribuente può dimostrare, senza subire limitazioni quanto ai mezzi all'oggetto della prova, la sussistenza di situazioni di fatto che siano idonee a giustificare lo scostamento del reddito dichiarato rispetto alle risultanze dei parametri, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello *standard* prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente».

<sup>54</sup> Cfr. F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, 301 ss., il quale parla di «contraddittorio rafforzato».

<sup>55</sup> Così, C. BECCALLI, *Fondamentale il contraddittorio per gli accertamenti standardizzati, in il fisco*, 2015, 19, 1873.

<sup>56</sup> Così, M.G. BRUZZONE, *Il diritto del contribuente al contraddittorio anticipato negli accertamenti «standardizzati»*, in *Corr. trib.*, 2013, 5, 422.

<sup>57</sup> C. SCALINCI, *Lo statuto e l'"auretta" dei principi che... incomincia a sussurrar: il contraddittorio preventivo per una tutela effettiva e un giusto procedimento partecipativo*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 896.

deve considerarsi indefettibile al di là del dato normativo, atteso che garantisce la legittimità costituzionale dell'accertamento parametrico. Come autorevolmente rilevato, la Suprema Corte, superando il dato normativo, avrebbe, quindi, proceduto ad una «forzatura del dato letterale...pienamente giustificata dalla necessità di orientarlo, in senso conforme a Costituzione», cogliendo «... un'esigenza ben più ampia, che impone di assegnare alle lacunose e imprecise formule normative una valenza di sistema, che ne dilata il contenuto letterale<sup>58</sup>».

In particolare, la partecipazione del contribuente nel procedimento di accertamento consente il rispetto dell'art. 53 della Costituzione, in quanto contribuisce ad orientare la pretesa impositiva verso l'alveo della reale ed effettiva capacità contributiva<sup>59</sup>. In tale ottica, il contraddittorio può essere inteso come mezzo di determinazione della capacità contributiva effettiva, permettendo il passaggio dal piano dei criteri generali e astratti, elaborati per categorie di soggetti, a quello particolare e concreto dell'accertamento della capacità contributiva manifestata dal singolo contribuente<sup>60</sup>.

Sotto altro punto di vista, il fondamento costituzionale dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale viene ricondotto dal Supremo Consesso al fatto che esso rappresenta anche «un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di un'espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa». Quindi, a fianco della consolidata «dimensione di adeguamento» del contraddittorio, viene considerata anche la

<sup>58</sup> M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 213.

<sup>59</sup> A. LATTANZIO, *La tutela del contribuente nel procedimento tributario*, Ad maiora, Trani, 2005, 57 ss. Del resto, «...il limite della utilizzabilità... [dei sistemi di accertamento per *standard* (parametri e studi di settore)]... 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'articolo 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...». Così Cass., Sez. trib., 18 dicembre 2009, n. 26635, cit..

<sup>60</sup> Sul punto cfr. M. BASILAVECCHIA, *Metodi di accertamento e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2012, 5, 1110 ss.; G. INGRAO, *Gli studi di settore: esegesi della normativa, valutazione delle questioni di fatto e prospettive di coordinamento con l'accertamento sintetico*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, 255.

dimensione di espressione di «garanzia» degli interessi del contribuente<sup>61</sup>, finora trascurata o comunque non effettivamente valorizzata dalla giurisprudenza di legittimità (ma non dalla dottrina)<sup>62</sup>. In ciò la dottrina ha colto la valenza innovativa degli arresti in questione e il loro allineamento ai principi espressi dalla più recente giurisprudenza comunitaria e costituzionale<sup>63</sup>.

Se da una parte il «il contraddittorio, e quindi il dialogo con il contribuente, è il necessario *pendant* dell'uso, consentito dalla legge, di metodologie di accertamento basate su presunzioni semplicissime, o comunque tali da comportare una possibile aleatorietà dei risultati dell'accertamento se non accompagnata dall'acquisizione di ulteriori elementi di prova»<sup>64</sup>, dall'altro esso comporta per il contribuente «responsabilità e preclusioni», determinando un sistema di pesi e contrappesi perfettamente equilibrato<sup>65</sup>, nel quale assume rilevanza fondamentale il comportamento procedimentale del contribuente. Più precisamente, qualora il contribuente abbia fattivamente partecipato al contraddittorio endoprocedimentale, dimostrando la sussistenza di situazioni di fatto che siano idonee a giustificare lo scostamento del reddito dichiarato rispetto alle risultanze dei parametri, l'Ufficio non può limitarsi a richiamare gli strumenti standardizzati, ma dovrà integrare la motivazione dell'atto impositivo con la dimostrazione della loro applicabilità in concreto e con l'indicazione delle ragioni per le quali le contestazioni del contribuente sono state disattese<sup>66</sup>. Qualora,

<sup>61</sup> Cfr. A. MARCHESELLI, *Natura giuridica ...*, cit., 712-713. Sul punto, cfr. anche F. MONTANARI, op. cit., 42, secondo cui: «... a differenza del passato, la Corte valorizza il ruolo del contribuente in un'ottica difensiva e di corretta identificazione della pretesa tributaria, piuttosto che di mera collaborazione. In altri termini, le SS.UU. non si limitano a "menzionare" l'esistenza di un principio generale ma, al contrario, "affinando" quando già statuito in taluni sporadici precedenti..., ne identificano anche il "contenuto" e gli effetti del principio enunciato».

<sup>62</sup> Cfr., G. MARONGIU, *La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali «tutela» il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2010, 37 ss., 3051; A. MARCHESELLI, *Studi di settore e difesa del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 5, 916; L. SALVINI, *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 13 ss.; G. PORCARO, op. cit., 383

<sup>63</sup> Cfr. A. MARCHESELLI, *Natura giuridica...*, cit., 712-713; M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore...*, cit., 213; R. MARCHETTO, *Gli accertamenti parametrici ...*, cit., 1026 e 1031-1032; F. MONTANARI, *Un importante contributo ...*, cit., 42 ss..

<sup>64</sup> L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, 44, 3573.

<sup>65</sup> Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore...*, cit., 214; A. MARCHESELLI, *Gli studi di settore*, Milano, 2011, 46.

<sup>66</sup> Chiarisce M.G. BRUZZONE, *Il diritto del contribuente...*, cit., 422, che in difetto di motivazione

invece, il contribuente si sia sottratto all'onere di collaborazione, verrà ritenuto legittimo l'atto di accertamento sorretto dal mero riferimento ai parametri. La preclusione che ne deriva al contribuente non è, tuttavia, assoluta: se il giudice tributario non potrà annullare l'atto perché basato solo sulla quantificazione astratta, ben potrà considerare argomentazioni difensive introdotte solo nella fase del processo, con il ricorso, e omesse, invece, in sede di procedimento<sup>67</sup>. Tuttavia, l'inerzia del contribuente potrà essere oggetto di valutazione da parte del giudice<sup>68</sup>.

Sul fronte opposto, il Supremo consesso ha espressamente sancito che l'omissione del contraddittorio preventivo da parte dell'Ufficio determina l'invalidità del procedimento quale vizio formale e procedimentale<sup>69</sup>. Pertanto, nell'ambito delle attività accertative fondate sui parametri, l'attivazione del contraddittorio preventivo con il contribuente costituisce un presupposto procedimentale indispensabile ai fini della legittimità dell'atto impositivo fondato sulle relative risultanze. Ciò significa che «la mancata attivazione del contraddittorio da parte dell'Ufficio è destinata ad inficiare la validità ("formale") dell'atto impositivo»<sup>70</sup>.

---

«rafforzata», «...l'avviso di accertamento si appaleserà pregiudizialmente nullo, per difetto di motivazione, e la relativa questione potrà essere sottoposta al sindacato giurisdizionale, deducendo uno specifico motivo d'impugnazione».

<sup>67</sup> Così, M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore...*, cit., 214. Solleva dubbi con riferimento alla compatibilità con l'art. 32 del d.p.r. n. 600/1973, R. MARCHETTO, op. cit., 1036-1037.

<sup>68</sup> Ad avviso di una parte della dottrina l'inerzia del contribuente non sarebbe tale da elevare il «rango» delle presunzioni. Cfr., F. AMATUCCI, F. RAINONE, *Contraddittorio endoprocedimentale negli accertamenti da studi di settore e rispetto del diritto di difesa*, in *Boll. trib.*, 2010, 22, 1670; S. FIACCADORI, *Le conseguenze della mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio nell'accertamento da studi di settore: una illegittima penalizzazione*, in *Boll. trib.*, 2015, 3, 178. Sul punto, vgs. Anche F. LO PRESTI, *Parametri e studi di settore: presunzione ad intermittenza?*, in *GIURETA*, Vol. VIII, 2010, p. 177 ss.. Sul punto, diversamente, G. MELIS, op. cit., 342, rileva che: «Resta fermo che il giudice potrà valutare liberamente l'applicabilità degli *standard* al caso concreto anche ove il contribuente sia rimasto inerte nel contraddittorio; l'inerzia potrà soltanto giustificare, da un lato, l'emissione di un avviso di accertamento motivato sulla base del mero scostamento dalle risultanze degli studi di settore e, dall'altro, la valutazione da parte del giudice, nel quadro probatorio, della mancata risposta all'invito...Resta in ogni caso ferma, in sede processuale, la più ampia facoltà di prova del contribuente, anche per presunzioni». In termini sostanzialmente analoghi, cfr. A. MARCHESELLI, *Gli studi di settore*, cit., 46.

<sup>69</sup> A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari...*, cit., 24-25

<sup>70</sup> S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, 344. Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate, recependo i principi statuiti dalle Sezioni Unite, ha riconosciuto l'indefettibilità del contraddittorio

Tale conclusione rappresenta la punta più alta di garantismo raggiunta dalla giurisprudenza nazionale in materia di contraddittorio precontenzioso nel procedimento tributario<sup>71</sup>. Tuttavia, sono state assunte posizioni divergenti in merito alla portata di tale orientamento se, cioè, lo stesso possa ritenersi confinato agli accertamenti parametrici<sup>72</sup> ovvero se dallo stesso possa trarsi un principio generale<sup>73</sup>. La questione è stata di recente affrontata dal Supremo Consesso, il quale ha avuto modo di affermare la portata settoriale delle citate «sentenze pilota»<sup>74</sup>. E' stato, in particolare, chiarito che: «All'affermazione della necessità... [del contraddittorio endoprocedimentale]... in relazione ai c.d. "accertamenti standardizzati"... l'indicata decisione perviene...non sul presupposto della vigenza nell'ordinamento di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale, bensì in considerazione delle specifiche caratteristiche ontologiche e normative di detti accertamenti...»<sup>75</sup>.

---

con il contribuente, invitando gli uffici ad abbandonare le liti in cui il contraddittorio non sia stato attuato, precisando, tuttavia, che il difetto di contraddittorio non potrebbe essere rilevato d'ufficio ma dovrebbe sempre essere oggetto di una specifica eccezione formulata avanti il giudice di primo grado. Cfr. Circ. 14 aprile 2010 n. 19/E, in *Banca data Fisconline*. Sul punto, cfr. A. MARCHESELLI, *L'Agenzia delle Entrate abbandona le liti sugli studi di settore non precedute dal contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2010, 20, 1583 ss..

<sup>71</sup> Cfr. A. MARCHESELLI, *Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due avanti*, in *Corr. trib.*, 2011, 5, 376 ss.

<sup>72</sup> Rileva F. MONTANARI, op. cit., 43, che: «...gli unici limiti, forse, ravvisabili nella sentenza...[n. 26635/2009]... sono proprio quelli, da un lato, di non avere considerato, nella motivazione, un chiaro riferimento al principio del contraddittorio difensivo di origine comunitaria, e, dall'altro, l'espresso richiamo alla nullità dell'avviso di accertamento per mancanza di motivazione, non estendibile, *de plano*, a settori ove tale invalidità non è espressamente prevista. ... È, quindi, evidente il rischio che il principio del contraddittorio difensivo e, soprattutto, gli effetti della mancata instaurazione dello stesso, venga di volta in volta ad affermarsi o meno nella giurisprudenza in maniera "settoriale" e non generalizzata».

<sup>73</sup> Cfr. A. MARCHESELLI, *Natura giuridica...*, cit., 712, secondo cui «la formulazione prescelta dalla Corte parrebbe di portata generalissima». La posizione dell'Autore diventa più netta a seguito dell'emanazione della sentenza resa a Sezioni Unite dalla Corte di Cassazione 18 settembre 2014, n. 19667, cfr. A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr. trib.*, 2014, 39, 3019. In merito alla citata sentenza, v. inoltre, *ex mutis*, M. CICALA, *Attività di accertamento e contraddittorio amministrativo: verso un nuovo intervento delle Sezioni Unite*, in *Boll. trib.*, 20, 2015, 90.

<sup>74</sup> Più precisamente, il Supremo Consesso prende a riferimento Cass., Sez. trib., 18 dicembre 2009, n. 26635, cit.

<sup>75</sup> Cass., Sez. trib., 9 dicembre 2015, n. 24823. Tra i primi commenti alla sentenza, cfr. A. MARCHESELLI, *Troppe asimmetrie legali sul contraddittorio: le SS.UU. invocano l'intervento del legislatore*, in *Quotidiano IPSOA*, 10 dicembre 2015; M. BEGHIN, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. trib.*, 2016, 7, 478 ss., C. LAMBERTI, *Per le Sezioni Unite della Cassazione il contraddittorio endoprocedimentale*

Nel caso di specie, la Suprema Corte ribadisce l'indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale laddove, dopo aver richiamato i principi di diritto finora commentati, afferma che esso costituisce «fatto storico essenziale ai fini del corretto formarsi della presunzione semplice richiamata dall'ufficio». Più precisamente, la Suprema Corte evidenzia le conseguenze di tale asserto sul piano «pratico» della predisposizione del ricorso per cassazione. In particolare, considerato che la sentenza di merito aveva ommesso qualsiasi riferimento al contraddittorio endoprocedimentale, la Suprema Corte rileva che l'Ufficio aveva «l'onere di rendere il ricorso autosufficiente sullo specifico profilo sotto pena di inammissibilità, mediante trascrizione per lo meno della parte dell'avviso di accertamento che aveva (secondo il suo asserto) fatto riferimento all'avvenuta infruttuosa attivazione del contraddittorio con la contribuente».

## 5. Considerazioni conclusive

La sentenza in commento, nei profili di diritto enunciati, benché non presenti profili di innovatività inserendosi nel solco di una giurisprudenza consolidata in tema di accertamenti parametrici, consente, comunque, di trarre dei peculiari profili di interesse sia con riferimento alla strategia difensiva del contribuente, sia con riferimento ai risvolti «pratici» dell'orientamento richiamato.

In primo luogo, viene, infatti, in rilievo l'accoglimento delle argomentazioni difensive del contribuente, sostanziatesi nella dimostrazione della effettività del conseguimento di un risultato di esercizio negativo nell'anno oggetto di contestazione.

Con riferimento a tale aspetto, può rilevarsi come in circostanze di crisi individuale dell'impresa emerga con ancora più vigore l'imprescindibilità della «personalizzazione» degli strumenti di accertamento parametrico i quali, considerati singolarmente, possono costituire soltanto «una sorta di "semilavorato" procedimentale»<sup>76</sup> atteso che «nella realtà non esistono né

---

va attivato nei soli tributi armonizzati, in *Riv. giur. trib.*, 2016, 1, 26 ss.

<sup>76</sup> Così, M. BEGHIN, *Studi di settore, sindrome ansioso-depressiva del contribuente e accertamento "per standard" del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, II, 2012, 426.

l'azienda media, né il ricavo o il ricarico medio, né tanto meno il reddito medio o la produttività media...[ma]...i valori e i dati di fatto che hanno concorso a determinare la media»<sup>77</sup>.

In secondo luogo, la Suprema Corte esprimendosi in merito all'autosufficienza del ricorso, pone in evidenza l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale – ribadendo il legame tra quest'ultimo e la plausibilità delle presunzioni (semplici) poste alla base dell'accertamento parametrico – ed i suoi risvolti «pratici» in sede di predisposizione del ricorso per cassazione. In particolare, nel caso di specie, il fatto che la sentenza di merito avesse ommesso qualsiasi riferimento agli esiti del contraddittorio endoprocedimentale, determinava, ad avviso della Corte di Cassazione, l'onere per l'Amministrazione ricorrente di trascrivere nel ricorso «...per lo meno della parte dell'avviso di accertamento che aveva...fatto riferimento all'avvenuta infruttuosa attivazione del contraddittorio con la contribuente».

In tale prospettiva, sembra possibile leggere la sentenza in commento come un'ulteriore conferma del fatto che «il fine e l'effetto» dei richiamati principi di diritto è quello di «...porre in luce l'importanza del contraddittorio, non solo nel processo ma anche nella realtà, quale strumento principale di verifica o falsificazione della corrispondenza tra realtà e sua rappresentazione...».<sup>78</sup>

<sup>77</sup> I. MANZONI, *Gli studi di settore e gli indicatori di normalità economica come strumenti di lotta all'evasione*, in *Rass. trib.*, 2008, 5, 1261.

<sup>78</sup> Cass., Sez. trib., 10 aprile 2013, n. 8076, in *Banca data De Jure*.

**SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE**, Sezione tributaria, sentenza 27/05/2015, n° 10920

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. DI BLASI Antonino – Presidente;

Dott. CHINDEMI Domenico – Consigliere;

Dott. BOTTA Raffaele – Consigliere;

Dott. MELONI Marina – Consigliere;

Dott. TERRUSI Francesco – rel. Consigliere

**ha pronunciato la seguente:**

**SENTENZA**

sul ricorso 18199/2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

– ricorrente –

contro

(OMISSIS);

– intimata –

avverso la sentenza n. 78/2008 della COMM.TRIB.REG. di ANCONA, depositata il 03/06/2008

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 08/04/2015 dal Consigliere Dott. FRANCESCO TERRUSI



udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

### **Svolgimento del processo**

La commissione tributaria regionale delle Marche ha respinto l'appello proposto dall'agenzia delle entrate nei confronti della sentenza con la quale la commissione tributaria provinciale di Ancona aveva accolto un ricorso di (OMISSIS) avverso un avviso di accertamento emesso per l'anno 1999 in applicazione dei parametri presuntivi di reddito (Legge n. 549 del 1995, articolo 3, comma 181 e segg.). Ha motivato la decisione affermando che l'applicazione dei parametri non poteva assumere la valenza giuridica di incontrovertibile quantificazione dei ricavi della contribuente, essendo onere dell'amministrazione precisare tecniche e metodologie utilizzate nell'accertamento del reddito e, soprattutto, produrre ulteriori prove a sostegno del calcolo parametrico; la verifica era difatti da ritenere semmai basata su una presunzione semplice, da rapportare alle reali condizioni del soggetto indagato. La commissione tributaria ha quindi ulteriormente osservato che, mentre l'ufficio non aveva motivato l'asserita inidoneità dei dati forniti dalla parte, di contro questa "aveva evidenziato con chiarezza tutte le molteplici condizioni e circostanze che avevano determinato un risultato negativo (perdita di esercizio anno 1999) della sua attività".

L'agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione contro la sentenza d'appello, deducendo tre motivi. L'intimata non ha svolto difese. La causa, inizialmente avviata alla trattazione camerale, è stata rimessa in pubblica udienza.

### **Motivi della decisione**

1. – Col primo motivo, deducendo violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, Legge n. 549 del 1995, articolo 3, comma 181, articoli 2728 e 2697 c.c., la ricorrente reputa censurabile la statuizione della commissione tributaria regionale in quanto, essendosi trattato di accertamento effettuato col metodo parametrico a contraddittorio correttamente instaurato,

doveva ritenersi operante una presunzione legale a favore dell'erario, sufficiente a sostenere l'accertamento medesimo in difetto di prova contraria.

Col secondo motivo la ricorrente denuncia la violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 2, in quanto il giudice tributario non avrebbe potuto limitarsi ad annullare l'atto di accertamento, essendo il processo tributario annoverabile tra quelli c.d. di impugnazione – merito, ma avrebbe dovuto procedere alla autonoma determinazione dell'imposta effettivamente dovuta.

Infine col terzo motivo di ricorso deduce l'insufficienza della motivazione in ordine a un fatto controverso decisivo, posto che sarebbe mancata ogni valutazione degli elementi di fatto adottati dall'ufficio a sostegno della pretesa fiscale.

2. – Il ricorso – ferme talune improprietà dell'impugnata sentenza a proposito del modo di operare dell'accertamento parametrico, in questa sede suscettibili di essere corrette ai sensi dell'articolo 384 c.p.c., u.c., – è inammissibile per una duplice ragione.

3. – L'impugnata sentenza contiene una doppia ratio decidendi. Essa infatti non soltanto ha ritenuto necessaria la conferma della determinazione parametrica a mezzo di ulteriori elementi di prova, sostenendo che codesti nella specie non erano stati offerti dall'amministrazione sulla quale gravava – a suo dire – il relativo onere. Nella parte finale della motivazione, la sentenza è andata oltre la suddetta affermazione avendo reputato che l'inferenza parametrica era stata comunque superata da adeguati elementi di prova di segno contrario. In particolare la sentenza ha affermato che la contribuente "aveva evidenziato con chiarezza tutte le molteplici condizioni e circostanze che avevano determinato un risultato negativo (perdita di esercizio anno 1999) della sua attività".

In sostanza, secondo la commissione tributaria la contribuente aveva assolto all'onere del avversare l'accertamento parametrico a mezzo di deduzioni puntuali ("con chiarezza"), dimostrative della perdita di esercizio.

Simile ratio appare di per se' idonea a sorreggere il rigetto della pretesa fiscale; ed essa non risulta censurata.

Finanche invero nel terzo motivo di ricorso, col quale l'amministrazione ha denunciato la motivazione della sentenza come insufficiente, la censura ha avuto a oggetto il solo profilo insito nella affermazione previa, vale a dire il profilo della valutazione "degli elementi di fatto adottati dall'ufficio" sul rilievo che non consterebbe "(...) la ragione logico-giuridica in forza della quale essa la motivazione abbia ritenuto privi di rilievo gli elementi pur adottati dall'ufficio a sostegno della pretesa fiscale, costituiti dalla evidenziazione del carattere non piccolo dell'attività svolta, della rilevanza dei costi sostenuti per il miglioramento della professione svolta". Per converso, giova ripetere, nessuna specifica censura e' stata mossa avverso la concorrente affermazione della commissione tributaria, secondo la quale la contribuente aveva comunque dimostrato – essa – l'effettività della dichiarata perdita di esercizio e la connessa ragione dello scostamento dalla normale redditività.

Va rammentato che, qualora la decisione impugnata si fondi su di una pluralità di ragioni, tra loro distinte e autonome, ciascuna delle quali logicamente e giuridicamente sufficiente a sorreggerla, è inammissibile il ricorso che non formuli specifiche doglianze avverso una di tali rationes decidendi (v. da ultimo Sez. un. n. 7931-13).

4. – Ulteriore motivo di inammissibilità del ricorso deriva dal difetto di autosufficienza sul punto essenziale della causa, pur nell'ottica delle prospettate censure dell'agenzia delle entrate.

E' ormai stabilizzato, nella giurisprudenza di questa corte, il principio per cui la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici (non legali, come invece affermato dall'amministrazione nel primo motivo del suo ricorso).

La gravità, precisione e concordanza di tale sistema di presunzioni non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in se' considerati – meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività – ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare

obbligatoriamente con il contribuente, pena la nullità dell'accertamento.

In tale sede quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standards al caso concreto, da dimostrare 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, restando inerte. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli standards, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, e il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito medesimo (cfr. Sez. un. n. 26635-09 e, poi, secondo un indirizzo divenuto costante, Sez. 5A n. 12558-10; n. 13594-10; n. 23015-11; n. 29185-11; n. 5399-12; n. 22599-12).

5. – Ebbene, nel caso di specie l'amministrazione assume, nel primo motivo di ricorso (e nel quesito di diritto), che l'accertamento era stato notificato "a seguito dell'instaurazione del contraddittorio". Invero afferma che tale corretta instaurazione era circostanza non contestata.

Di contro osserva il collegio che dalla sentenza nulla risulta in proposito; e il fatto della corretta attivazione del contraddittorio era essenziale in quanto è la detta attivazione, nell'ottica dei richiamati principi, che consente di apprezzare il

regolare formarsi della presunzione semplice.

Dunque la ricorrente aveva innanzi tutto l'onere di rendere il ricorso autosufficiente sullo specifico profilo sotto pena di inammissibilità, mediante trascrizione per lo meno della parte dell'avviso di accertamento che aveva (secondo il suo asserto) fatto riferimento all'avvenuta infruttuosa attivazione del contraddittorio con la contribuente.

Ciò difettando, non ha pregio discorrere di non contestazione.

La corte può limitarsi a osservare che non si apprezza, dai dati di causa, il corrispondente fatto storico essenziale al fine del formarsi della presunzione semplice richiamata dall'ufficio.

6. – Quanto fin qui esposto travolge, assorbendole, tutte le doglianze: la seconda, peraltro errata in se' per se' e in quanto l'annullamento dell'atto fiscale era la logica conseguenza della negazione della presunzione di maggior reddito; e la terza, già in parte esaminata e oltre tutto neppure conclusa dalla necessaria sintesi contenente il c.d. quesito di fatto (articolo 366 bis c.p.c.).

#### **P.Q.M.**

La Corte dichiara l'inammissibilità del ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Quinta Civile, il 8 aprile 2015.

Depositato in Cancelleria il 27 maggio 2015.