



27816.20

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

TRIBUTI
ALTRI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ETTORE CIRILLO

- Presidente -

R.G.N. 6364/2014

Dott. LUCIO NAPOLITANO

- Consigliere -

Cron. 27816

Dott. ROSITA D'ANGIOLELLA

- Consigliere -

Rep.

Ud. 23/09/2020

PASQUALINA ANNA

Dott.

- Consigliere - CC

PIERA CONDELLO

- Rel. Consigliere

Dott. RAFFAELE ROSSI

-

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 6364-2014 proposto da:

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

- *ricorrente* -

nonché contro

2020

(omissis) ;

2522

- *intimato* -

avverso la sentenza n. 265/2013 della COMM.TRIB.REG. di PALERMO, depositata il 14/11/2013; udita la relazione della causa svolta nella camera di

consiglio del 23/09/2020 dal Consigliere Dott.

RAFFAELE ROSSI;

A small, handwritten mark or signature located on the right side of the page, consisting of a few loops and a tail.

RILEVATO CHE

(omissis) , esercente attività di produzione di pasticceria fresca, propose ricorso avverso l'avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Agrigento, facendo applicazione dei pertinenti studi di settore, aveva rideterminato per l'anno 2004 un maggior reddito di impresa imponibile ai fini IRPEF, un maggior valore della produzione a fini IRAP nonché la relativa IVA non corrisposta e, per l'effetto, aveva recuperato a tassazione le imposte non versate, maggiorate di sanzioni ed accessori.

L'impugnativa del contribuente venne accolta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento con decisione poi confermata, a seguito di gravame dell'Ufficio finanziario, dalla sentenza n. 265/01/13 resa in data 14 novembre 2013 dalla Commissione Tributaria Regionale di Palermo (in appresso, per brevità: C.T.R.).

Ricorre per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi a due motivi; alcuna attività processuale svolge la parte intimata.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo, per omessa motivazione su un punto decisivo della controversia in relazione all'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ., il ricorrente, riportando diffusi stralci dell'atto di appello, lamenta la mancata disamina degli elementi offerti a sostegno dell'accertamento dell'Ufficio (in specie, delle circostanze concrete afferenti l'attività oggetto di verifica idonee a suffragare la produzione di ricavi maggiori di quelli dichiarati) e denuncia altresì un palese travisamento dei fatti nella sentenza impugnata, nella parte in cui afferma che in sede di contraddittorio extraprocessuale (mai in realtà svolto, per mancata adesione al relativo invito) il contribuente ha chiarito le ragioni dello scostamento dei ricavi dagli indici ufficiali.

La contestazione è inammissibile.

In ragione dell'epoca della pronuncia (novembre 2013) il paradigma di riferimento per la denuncia in sede di legittimità di vizi

motivazionali è rappresentato dall'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ., come novellato dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla l. 7 agosto 2012, n. 134: il sindacato della Corte di Cassazione, per tale ragione di impugnazione, è consentito soltanto in presenza di un'anomalia motivazionale che si tramuti in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, e che si esaurisca nella «*mancaza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico*», nella «*motivazione apparente*», nel «*contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili*» e nella «*motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile*», esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di «*sufficienza*» della motivazione (sul punto, basti il richiamo a Cass., Sez. U, 22/09/2014, n. 19881 e a Cass., Sez. U, 07/04/2014, n. 8053).

L'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, poi, non è integrato dalla mancata valutazione di elementi istruttori, se la circostanza fattuale, rilevante in causa, sia stata comunque presa in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (da ultimo, *ex plurimis*, Cass. 13/08/2018, n. 20718; Cass. 29/10/2018, n. 27415; Cass. 08/11/2019, n. 28887; Cass., Sez. U, 27/12/2019, n. 34476).

Nella vicenda *de qua*, la motivazione della pronuncia gravata è ben lungi dall'essere apodittica o meramente apparente.

La sentenza reca infatti un chiaro apprezzamento di inidoneità («*scarsi se non proprio controproducenti*») degli indizi di maggiore produttività dell'attività oggetto di accertamento adottati dall'A.F., riferendo detta valutazione ad una congerie di elementi fattuali dettagliatamente indicati («*le due polizze vita contratte dal commerciante, il prestito bancario per circa cento milioni [...], la scarsa potenza elettrica impegnata e le relative ore retribuite a personale dipendente nell'anno solare*») e ritenendo invece la



maggior plausibilità delle circostanze espote dal contribuente (anch'esse analiticamente riportate: «*consistenti nell'aver avviato l'attività di commercio all'ingrosso di pasticceria fresca solo l'anno precedente quello della verifica, negli elevati costi di gestione iniziali e nell'ubicazione decentrata dell'esercizio in (omissis)*») per sostenere la difformità dei ricavi dai dati evincibili dagli studi di settore.

Si versa, in definitiva, in una tipica valutazione riservata al giudice di merito, della quale inaccettabilmente il ricorrente richiede a questa Corte il nuovo compimento, invocando un riesame delle emergenze istruttorie, del tutto estraneo alla natura del giudizio di legittimità.

Del pari esulante dalla cognizione propria del presente mezzo di impugnazione è l'ulteriore doglianza del ricorrente, con cui, in buona sostanza, si prospetta un errore di percezione commesso dalla C.T.R., consistente nell'aver ritenuto formulate dal contribuente in sede di «*contraddittorio extraprocessuale*» deduzioni afferenti l'inapplicabilità degli studi di settore, in realtà formulate soltanto con il ricorso introduttivo del giudizio innanzi la Commissione tributaria.

2. Con il secondo motivo, per violazione e falsa applicazione di norme di diritto ex art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., si asserisce la erronea applicazione dei canoni di distribuzione dell'onere della prova in caso di accertamento compiuto mediante applicazione dei parametri o studi di settore: in particolare si sostiene che il contribuente non abbia «*addotto né provato*» (com'era invece suo onere) circostanze ostative all'operatività dello studio di settore.

Il motivo è inammissibile e comunque infondato.

Inammissibile perché si risolve (e, ad un tempo, si esaurisce) nel domandare a questa Corte un nuovo apprezzamento di attendibilità e concludenza delle circostanze fattuali già (come visto) valutate dal giudice di merito e della (favorevolmente ritenuta) idoneità delle stesse a superare la valenza presuntiva degli studi di settore.

Infondato perché, non senza alcune sbavature terminologiche, la sentenza impugnata ha fatto corretta attuazione dei principi di diritto elaborati in materia dal giudice della nomofilachia.

Secondo l'orientamento consolidato di questa Corte, infatti, il calcolo del reddito effettuato mediante lo studio di settore, a seguito dell'instaurazione del contraddittorio con il contribuente, è idoneo ad integrare presunzioni legali che sono, anche da sole, sufficienti ad assicurare valido fondamento all'accertamento tributario, ferma restando la possibilità, per l'accertato, di fornire la prova contraria, in fase predibattimentale ed anche in sede contenziosa (da ultimo, Cass., 18/11/2019, n. 23252).

Segnatamente, nella decisione testè citata si è analiticamente chiarito che: *«i parametri o studi di settore previsti dall'art. 3, commi da 181 a 187, della l. 28 dicembre 1995, n. 549, rappresentando la risultante dell'estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni, rivelano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo, ex art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973, che deve essere necessariamente svolto in contraddittorio con il contribuente, sul quale, nella fase amministrativa e, soprattutto, in quella contenziosa, incombe l'onere di allegare e provare, senza limitazioni di mezzi e di contenuto, la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, sì da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato, mentre all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto di accertamento [...]. 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 - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente» (nello stesso ordine di idee, Cass. 20/02/2015, n. 3415; Cass. 30/11/2018, n. 27617; Cass., 20/09/2017 n. 21754).

In linea con l'insegnamento ora richiamato, la C.T.R. - con apprezzamento qui non sindacabile - ha ravvisato fondata la contestazione del contribuente sulla operatività degli studi di settori ed asseverata la sussistenza di circostanze concrete giustificanti lo scostamento della propria posizione reddituale dai parametri di riferimento, e, per l'effetto, non ricorrenti le gravi incongruenze che devono necessariamente fondare, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973, l'accertamento analitico-induttivo, anche in relazione agli avvisi di accertamento notificati dopo il 1° gennaio 2007 (Cass. 29/03/2019, n. 8854).

3. Dichiarata l'inammissibilità del ricorso, non vi è luogo a provvedere sulle spese di lite, per il mancato svolgimento di attività processuale ad opera della parte intimata.

Non trova infine applicazione il disposto dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2012, n. 228): il provvedimento che dichiara la parte impugnante tenuta al versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato non può infatti essere pronunciato nei confronti di quelle parti della fase o del giudizio di impugnazione, come le Amministrazioni dello Stato, che siano istituzionalmente esonerate, per valutazione normativa della loro qualità soggettiva, dal materiale versamento del contributo



stesso, mediante il meccanismo della prenotazione a debito (così Cass. 29/01/2016, n. 1778; Cass. 14/03/2014, n. 5955).

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Quinta Sezione Civile, il giorno 23 settembre 2020.

Il Presidente

Dott. Ettore Cirillo

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
oggi, 04 DIC 2020

Il Cancelliere
Massimiliano Morgante