

35806-21



**LA CORTE SUPREMA DI  
CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE**

Oggetto

IRPEF ILOR  
ACCERTAMENTO

R.G.N. 24837/2015

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Cron. 35806

Dott. ENRICO MANZON - Presidente -

Rep.

GIACOMO

Dott. - Consigliere - Ud. 07/07/2021

MARIA NONNO

CC

Dott. GIANCARLO TRISCARI - Consigliere -

- Rel. Consigliere

Dott. SALVATORE SAIJA

Dott. FRANCESCO MELE - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso 24837-2015 proposto da:

(omissis) , elettivamente domiciliato

in (omissis) , presso lo studio

dell'avvocato (omissis) , che lo

rappresenta e difende unitamente

all'avvocato (omissis) ;

2021

- **ricorrente** -

4535

**contro**

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;

**- controricorrente -**

avverso la sentenza n. 289/2015 della  
COMM.TRIB.REG.PIEMONTE, depositata il  
11/03/2015;

udita la relazione della causa svolta nella  
camera di consiglio del 07/07/2021 dal  
Consigliere Dott. SALVATORE SAIJA;

## **FATTI DI CAUSA**

In data 7.1.2012, l'Ufficio di Asti notificò a (omissis), autotrasportatore, un avviso di accertamento, ritenendo la non congruità dei ricavi dichiarati rispetto allo studio di settore di riferimento, pertanto rideterminando maggiori ricavi con il metodo analitico-induttivo ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600/1973 e così recuperando a tassazione maggiori IRPEF, IRAP e IVA, in relazione all'anno 2006. Proposta dal contribuente, ma senza esito, istanza di accertamento con adesione, lo stesso avanzò quindi ricorso dinanzi alla C.T.P. di Asti, che lo accolse con sentenza n. 4/1/13; tuttavia, la C.T.R. del Piemonte, con sentenza n. 239/34/15 del 11.3.2015, accolse l'appello dell'Ufficio, rilevando che esso aveva correttamente fatto ricorso al metodo analitico-induttivo, in considerazione principalmente della discrepanza dei dati indicati nello studio di settore rispetto a quelli emergenti dalla Rivista dell'Autotrasporto, inerenti alla incongruità dei ricavi e alla scarsa redditività dell'impresa, dati questi ultimi utilizzati per la determinazione dei costi totali.

(omissis) ricorre ora per cassazione, sulla base di quattro motivi, illustrati da memoria, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

## **RAGIONI DELLA DECISIONE**

**1.1** – Con il primo motivo, si denuncia nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3 e 4, c.p.c., per non aver la C.T.R. statuito sulle eccezioni da esso contribuente sollevate circa la violazione degli artt. 10 e 12 dello Statuto del contribuente, dell'art. 21-*septies* della legge n. 241/1990 e degli artt. 3, 24 e 53 Cost. – stante la diversità tra



l'oggetto della convocazione per il contraddittorio e quello dell'accertamento - dichiarate assorbite dal primo giudice ma riproposte in appello con le proprie controdeduzioni.

**1.2** - Con il secondo motivo, si denuncia violazione ed erronea applicazione dell'art. 2697 c.c., nonché nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3 e 4, c.p.c. Sostiene il ricorrente che, col terzo motivo del ricorso di primo grado, pure riproposto in appello, si era denunciata la mancanza di qualsiasi accertamento circa l'effettiva situazione patrimoniale idonea a supportare i calcoli presuntivi eseguiti dall'Ufficio, ma la questione è stata del tutto pretermessa dalla C.T.R.

**1.3** - Con il terzo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 32-39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600/1973, nonché degli artt. 2729 e 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., per aver la C.T.R. proceduto ad accertamento analitico-induttivo basato sugli studi di settore in assenza di una grave discordanza (consistente in appena € 6.700,00 circa) e in mancanza sostanziale di contraddittorio, nonché per aver preso a riferimento calcoli sui costi di autotrasportatore meramente ipotetici emergenti da una rivista non ufficiale, senza il benché minimo riscontro con la realtà aziendale; in subordine, per non aver tenuto conto dei maggiori costi accertati, detraendoli dal reddito.

**1.4** - Con il quarto motivo, infine, si denuncia omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., ossia a) la mancanza di alcun dipendente, b) le date di inizio e fine attività (rispettivamente, 2003 e 2007), c) la consistenza effettiva del reddito



dichiarato pari ad € 22.030,00, al lordo dell'abbattimento forfetario consentito dall'art. 66 comma 5 d.P.R. 917/1986 e dall'art. 13 comma 4 d.l. 90/1990, d) la lievitazione dei costi per copertura assicurativa in base alla percorrenza chilometrica e il minor consumo chilometrico di carburante, ed infine e) la circostanza che esso ricorrente era legato da vincoli contrattuali con unico committente, con conseguente certezza del ricavo pari ad € 0,10 a km.

**2.1** – Il primo motivo è fondato limitatamente alla ripresa IVA.

Non può certo negarsi – come pure osservato dall'Agenzia - che l'avviso di accertamento per cui è processo non sia integralmente basato sullo studio di settore; ma è pure indubbio che quest'ultimo costituisca il punto di partenza per il contestato accertamento analitico-induttivo ex art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973, perché proprio dalla discrepanza di circa € 6.700,00 tra quanto dichiarato dal contribuente e quanto risultante dallo stesso studio di settore, l'Ufficio ha tratto spunto per ritenere l'inattendibilità della contabilità.

Ciò premesso, risulta quindi evidente la discrasia o l'asimmetria verificatasi nella specie, perché l'oggetto della produzione documentale sollecitata dall'Ufficio con il questionario inviato al contribuente ineriva ai soli costi deducibili per l'anno 2006, non certo alla rideterminazione dei ricavi lordi, il cui ricalcolo è quindi arrivato "a sorpresa".


La C.T.R., in proposito, ha indubbiamente omesso di esaminare la questione della denunciata irregolarità del contraddittorio, già proposta in primo grado dal contribuente e riproposta in appello (con modalità che non risultano neppure censurate dalla controricorrente), così mancando di scrutinare pure la questione



della sua decisività, specie con riferimento a quanto disposto dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali U.E. (che sancisce il "*diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio*"), nonché dei principi sanciti dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nelle sentenze del 3.7.2014, C-129 e 130/13 (c.d. Kamino) e del 18.12.2008, C-349/07 (c.d. Sopropè), ampiamente ripresi dalla stessa giurisprudenza di questa Corte.

All'uopo, mette conto evidenziare che i profili di decisività in discorso – al di là dell'indicazione formale contenuta nella rubrica del mezzo in esame – risultano nella sostanza allegati dall'odierno ricorrente, laddove appunto si invoca alla giurisprudenza eurounitaria al riguardo, pure in parte specificamente indicata (sentenza Kamino, in particolare). Non senza dire, quanto al giudizio di merito, che la questione del difetto del contraddittorio, senz'altro sollevata dal (omissis), avrebbe dovuto indurre il giudice d'appello a scrutinarla ad ampio raggio (v. *infra*), e quindi anche riguardo ai dettami sovranazionali, e ciò anche in virtù del noto brocardo *da mihi factum, dabo tibi ius*.

**2.2** - Ciò posto, come già anticipato, la censura è parzialmente fondata e va accolta per quanto di ragione. Premesso che, nella specie, si tratta di accertamento c.d. "a tavolino", e che quindi non può trovare applicazione il disposto dell'art. 12 dello Statuto del contribuente (concernente le sole ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche fiscali al domicilio del contribuente), con l'avviso impugnato sono state recuperate a tassazione somme per IRPEF, IRAP e IVA. L'imposizione concerne, quindi, da un lato imposte di esclusiva rilevanza



nazionale (IRPEF e IRAP), dall'altro imposte a rilevanza UE (IVA), donde la nota distinzione tra tributi "non armonizzati" e tributi "armonizzati".

Con specifico riferimento a tale distinzione, questa Corte, con la nota pronuncia a Sezioni unite n. 24823/2015, ha affermato che *"In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. 'a tavolino'" e correlativamente che "In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi 'armonizzati', mentre, per quelli 'non armonizzati', non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito".*

Pertanto, trattandosi di principio senz'altro condivisibile, più volte riaffermato da questa Corte (per tutte, Cass. n. 11560/2018 e Cass. n. 20036/2018), ne deriva che la censura in esame può essere accolta limitatamente alla ripresa dell'IVA, non anche per l'IRPEF e l'IRAP, perché nella normativa nazionale manca una espressa previsione che a tanto obblighi l'Amministrazione finanziaria nel caso di accertamenti "a tavolino" per i tributi "non armonizzati".



Ha dunque errato la C.T.R. nel non esaminare la questione, esame dal cui esito avrebbe potuto rilevarsi l'illegittimità dell'avviso impugnato per violazione dell'art. 41 CDFUE in relazione all'IVA ivi esposta (e ai correlativi accessori, sanzioni comprese), perché prima di procedere ad imposizione, l'Agenzia avrebbe dovuto senz'altro attivare il contraddittorio con il contribuente; l'esame, peraltro, avrebbe dovuto estendersi anche alla verifica se il <sup>(omissis)</sup> avesse fornito adeguata c.d. prova di resistenza, come pure egli stesso ha dedotto col mezzo in discorso. Nel procedere all'esame della questione riproposta in appello ma erroneamente pretermessa, dunque, il giudice del rinvio procederà anche a valutare gli elementi di prova forniti al riguardo dal contribuente.

Infine, è appena il caso di precisare che, sebbene il giudice d'appello abbia senz'altro omesso di esaminare la questione in discorso anche riguardo ai tributi "non armonizzati", il mezzo non può essere accolto in proposito, giacché l'effettuazione dell'esame pretermesso non potrebbe comunque giovare all'odierno ricorrente, stante la sua infondatezza nel merito per le ragioni già dette (e quindi, stante la sua non decisività), e ciò in applicazione del principio di economia processuale e della ragionevole durata del processo (arg. ex Cass. n. 16171/2017). La censura, *in parte qua*, si palesa dunque inammissibile.

**3.1** – Il secondo motivo è inammissibile per difetto di specificità.

A parte la contestazione dell'Agenzia circa la novità della questione (cui il <sup>(omissis)</sup> ha comunque resistito in memoria), il mezzo si rivela in ogni caso superficiale, non essendo stato adeguatamente spiegato come le attività di accertamento che





si pretendono omesse abbiano potuto influire sulla regola dell'onere della prova e sulle pur connesse presunzioni.

**4.1** – Il terzo motivo è fondato, nei termini di cui appresso.

Il ricorrente lamenta essenzialmente la violazione delle norme che presiedono alla prova presuntiva, sicché ben può farsi riferimento al recente insegnamento di Cass., Sez. Un., n. 1785/2018, che (in motivazione) ha così statuito: *"la deduzione del vizio di falsa applicazione dell'art. 2729, primo comma, cod. civ., suppone allora un'attività argomentativa che si deve estrinsecare nella puntuale indicazione, enunciazione e spiegazione che il ragionamento presuntivo compiuto dal giudice di merito - assunto, però, come tale e, quindi, in facto per come è stato enunciato - risulti irrispettoso del paradigma della gravità, o di quello della precisione o di quello della concordanza.*

*Occorre, dunque, una preliminare attività di individuazione del ragionamento asseritamente irrispettoso di uno o di tutti tali paradigmi compiuto dal giudice di merito e, quindi, è su di esso che la critica di c.d. falsa applicazione si deve innestare ed essa postula l'evidenziare in modo chiaro che quel ragionamento è stato erroneamente sussunto sotto uno o sotto tutti quei paradigmi".*

Ora, premesso che il giudice tributario può fondare il proprio convincimento anche su un unico indizio, se dotato dei suddetti requisiti di gravità e precisione (per tutte, Cass. n. 3276/2018 e Cass. n. 22184/2020), ritiene la Corte che il motivo, per come sviluppato dal ricorrente, sia conforme ai predetti canoni, giacché con esso si spiega analiticamente perché l'elemento indiziario utilizzato



(costi affrontati da un "padroncino", come emergenti dalla Rivista dell'Autotrasporto) non possa dirsi dotato dei caratteri di gravità e precisione.

L'evidente errore metodologico in cui è incorsa la C.T.R. – e che ha determinato la violazione, almeno, dell'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 602/1973 -, per come correttamente denunciato dal ricorrente, consiste nell'aver assunto quale punto di partenza (il c.d. fatto noto) pretesi dati certi (ossia i costi accertati dalla Rivista, che peraltro non sono certo paragonabili, per autorevolezza, alle tabelle pure stilate in proposito dall'ACI), per di più senza incrociarli con quelli autodichiarati dal ricorrente nello studio di settore, e quindi nell'averne supinamente acquisito le valutazioni, omettendo di riscontrare la effettiva rispondenza con i dati aziendali del contribuente: basti pensare, ad esemplificazione di tali incongruenze, alla circostanza che nel calcolo del costo a Km. della Rivista si tiene conto dell'ipotesi che l'autotrasportatore ivi considerato abbia un lavoratore alle proprie dipendenze, mentre invece è incontestato che il (omissis) non ne avesse alcuno (la questione verrà ripresa anche nell'esame del quarto motivo, come si vedrà tra breve).

Ne discende, quale ulteriore corollario, che, trattandosi di accertamento analitico-induttivo, il contribuente può essere onerato di superare la presunzione derivante dall'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600/1973, fornendo la relativa prova liberatoria (v. *ex multis*, Cass. n. 26036/2015), solo ove l'elemento indiziario in concreto utilizzato dall'Ufficio possa effettivamente dirsi dotato di gravità e precisione ed integri quindi, a tutti gli effetti, una piena prova



presuntiva, attività tipicamente demandata al giudice del merito, previo corretto espletamento del ragionamento inferenziale, *ut supra*.

**5.1** – Anche il quarto motivo è fondato.

Pressoché tutti i fatti (si rinvia, per brevità, alla parte espositiva) di cui è stato denunciato l'omesso esame, ai sensi del vigente art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., sono certamente controversi e dotati di storicità e decisività, perché fenomenicamente apprezzabili e idonei a modificare l'esito della lite; basti qui considerare (a parte la già vista questione del lavoratore dipendente), che non sono stati affatto presi in considerazione i contratti prodotti dal contribuente (e correttamente qui richiamati ex art. 366, comma 1, n. 6, c.p.c.) con il documentato unico committente, l'abbattimento forfetario del reddito previsto dall'art. 66, comma 5, d.P.R. n. 917/1986 (inteso quale fatto, ossia, l'essersi il *(omissis)* avvalso del relativo regime, con le relative conseguenze sul piano della determinazione del reddito imponibile), nonché la durata effettiva dell'attività, dal 2003 al 2007, inammissibili essendo a tal ultimo proposito le contestazioni sollevate dall'Agenzia – per la prima volta in questa sede – come correttamente eccepito dal contribuente in memoria. La decisività, com'è evidente, discende dalla considerazione che, nell'ottica del ragionamento presuntivo attivato dall'Ufficio, tutte le circostanze predette avrebbero potuto condurre – ciascuna *ex se*, ovvero tutte cumulativamente considerate – a ribaltare il ragionamento inferenziale, anche a prescindere dalla già accertata violazione dell'art. 39 cit. Non altrettanto può dirsi, a ben vedere, anche per ciò che concerne l'ammontare del premio assicurativo, che assurge in verità più a questione che a mero fatto,



sicché essa avrebbe dovuto denunciarsi ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. (v. Cass. n. 17761/2016). La censura è dunque inammissibile *in parte qua*.

Il giudice del rinvio, pertanto, procederà anche ad un nuovo esame dei soli fatti storici pretermessi, meglio indicati al par. 1.4, lett. a), b), c) ed e), avendo omesso ogni valutazione al riguardo.

**4.1** - In definitiva, il primo, il terzo e il quarto motivo - nei limiti di cui in motivazione - sono accolti, il secondo è inammissibile. La sentenza impugnata è dunque cassata in relazione, con rinvio alla C.T.R. del Piemonte, in diversa composizione, che procederà all'esame delle questioni e dei fatti erroneamente obliterati e, in relazione al terzo motivo, applicherà i principi di diritto di cui in motivazione, provvedendo anche sulle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

la Corte accoglie il primo, il terzo e il quarto motivo - nei limiti di cui in motivazione - e dichiara inammissibile il secondo. Cassa in relazione, con rinvio alla C.T.R. del Piemonte, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di cassazione, il giorno 7.7.2021.

Il Presidente  
Enrico Manzon

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
22 NOV 2021  
oggi  
IL CANCELLIERE ESPERTO  
Laura Cosima Pugliese