



!29030.22

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Antieconomicità della
gestione imprenditoriale-
Accertamento analitico-
induttivo-Legittimità-
Ragioni.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Ernestino Luigi Bruschetta -Presidente-
Giuseppe Fuochi Tinarelli -Consigliere-
Tania Hmeljak -Consigliere-
Filippo D'Aquino -Consigliere-
Andrea Antonio Salemme -Consigliere rel.-
ha pronunciato la seguente

R.G.N. 10219/2015
Cron. 29030
C.C. 24/06/2022

ORDINANZA

2340
2022

sul ricorso iscritto al n. 10219/2015 R.G. proposto da
(omissis)

r. "ivi", (omissis)

(omissis) (in atti non è indicato il civico), C.F.

(omissis)

rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis) ed elettivamente
domiciliato a (omissis) presso lo studio dell'Avv.

(omissis) (in atti non è indicato il nome)

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
generale dello Stato, presso la quale è domiciliata a Roma, Via dei
Portoghesi, n. 12

- controricorrente -

e contro

Agenzia delle entrate-Direzione Provinciale di Caserta

- intimata -

avverso la sentenza della **Commissione Tributaria Regionale della Campania n. 8559/39/14, depositata il 9 ottobre 2014;**

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 24 giugno 2022 dal Consigliere Andrea Antonio Salemme;

RILEVATO CHE

1. Con avviso di accertamento notificato in data 20 febbraio 2012 a (omissis) esercente l'attività di riparazione e sostituzione di pneumatici, la Direzione Provinciale di Caserta dell'Agenzia delle entrate accertava maggiori ricavi per euro 18.792,00, con conseguente rettifica del reddito d'impresa, determinando maggiori Irpef, addizionali, Irap, Iva e contributi previdenziali ed irrogando sanzioni.

2. A seguito di impugnazione dell'avviso da parte del (omissis) la CTP di Caserta accoglieva parzialmente il ricorso, rilevando come l'antieconomicità dell'attività legittimasse il ricorso ad accertamento analitico-induttivo; non fosse necessario il contraddittorio preventivo a pena di nullità e nondimeno apparisse congruo, in ragione della concreta realtà aziendale (patologia al cervello del (omissis) e figuratività della retribuzione assunta a base di calcolo dall'Ufficio), ridurre della metà i maggiori ricavi accertati.

3. Proposto dal (omissis) appello, la CTR lo respingeva, osservando:

- "le scelte di impresa contrarie alla logica economica integrano la presunzione di un comportamento evasivo";

- "la contabilità regolare tenuta dal contribuente così come la congruità con gli studi di settore non possono precludere il diritto dell'Agenzia di procedere ad accertamento";

- "ciò nonostante" la CTP ha "ritenuto congruo e giusto, alla luce della storia personale del contribuente [e] delle condizioni aziendali e sociali [...], abbattere del 50% i maggiori ricavi accertati dall'Agenzia, decisione che viene condivisa da questa Commissione";

- "è onere del contribuente fornire idonee prove documentali per confutare le tesi sostenute dall'Ufficio ed ottenere l'annullamento totale dell'accertamento", mentre "il signor (omissis) al riguardo, nulla è stato in grado di provare in entrambi i gradi di giudizio".

4. Avverso detta sentenza della CTR, propone ricorso per cassazione il (omissis) affidandosi a tre motivi.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO CHE

1. Con il primo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione di norme di diritto ed omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, ex art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, cod. proc. civ.; violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 132 cod. proc. civ., dell'art. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 111 Cost., degli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e dell'art. 12 l.n. 212 del 2000, ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

1.1. Il (omissis) aveva eccepito la mancata attivazione del contraddittorio preventivo, rilevando come il primo giudice avesse ignorato un principio di diritto valido in tutti i rapporti tra l'Amministrazione ed il contribuente e non solo nei casi dal medesimo elencati (quanto al contraddittorio obbligatorio: ingiunzione doganale; accertamenti mediante studi di settore; accertamenti sintetici e mediante redditometro; accertamento con adesione; quanto al contraddittorio preventivo: verifica contabile).

L'eccezione, di valenza decisiva per la controversia (attese le conseguenze di nullità dell'atto impositivo che ne derivano), è stata completamente ignorata dal giudice di appello, omettendo anche qualsiasi motivazione al riguardo", in violazione degli artt. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992, 111 Cost. e 112 e 132 cod. proc. civ.

La CTR, disattendendo l'eccezione, ha violato anche le disposizioni dell'art. 12 l.n. 212 del 2000 e degli artt. 41, 47 e 48 CDFUE, atteso che, ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di

adottare un atto lesivo nei confronti di un soggetto, questi deve essere messo in grado di utilmente manifestare il proprio punto di vista, mediante previa comunicazione del provvedimento che sarà adottato.

1.2. Preliminarmente, a fronte della cumulatività delle censure proposte nel motivo in disamina, deve rilevarsi che, se la cumulatività è foriera d'inammissibilità del motivo qualora, per procedere allo scrutinio di questo, la Corte di cassazione debba compiere un'opera suppletiva (rispetto agli inottemperati oneri del ricorrente) di selezione e corretta qualificazione delle singole censure, è stato nondimeno autorevolmente affermato che è ammissibile il motivo di ricorso per cassazione contenente la deduzione della violazione di due distinti motivi, qualora sia possibile, all'interno del motivo, individuare le argomentazioni e le censure relative a ciascuno di essi: invero, in materia di ricorso per cassazione, il fatto che un singolo motivo sia articolato in più profili di doglianza, ciascuno dei quali avrebbe potuto essere prospettato come un autonomo motivo, non costituisce, di per sé, ragione d'inammissibilità dell'impugnazione, dovendosi ritenere sufficiente, ai fini dell'ammissibilità del ricorso, che la sua formulazione permetta di cogliere con chiarezza le doglianze prospettate onde consentirne, se necessario, l'esame separato, esattamente negli stessi termini in cui si sarebbe potuto fare se esse fossero state articolate in motivi diversi, singolarmente numerati (Sez. U, n. 9100 del 06/05/2015).

Nella specie, il motivo si appunta interamente sulla mancata attivazione del contraddittorio preventivo. In rubrica, sono dedotti tre mezzi, di cui i primi due, sovrapposti, ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, cod. proc. civ., per non avere, secondo il ricorrente, la CTR dato risposta all'eccezione di mancata attivazione del contraddittorio preventivo, il terzo, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR, con la propria decisione, altresì violato gli artt. 111 Cost., 41, 47 e 48

della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e 12 l.n. 212 del 2000.

Siffatta bipartizione, come reso evidente dall'illustrazione del motivo innanzi riassunta, è agevolmente rintracciabile anche nello sviluppo argomentativo del motivo.

Donde, sotto il profilo in disamina, il motivo (a differenza di quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate nel controricorso) non è inammissibile.

1.3. Lo è tuttavia per altre ragioni.

Anzitutto, lo è quanto alle censure volte ad affermare che la CTR non avrebbe affrontato il "thema" del mancato contraddittorio preventivo.

Al riguardo:

- il mezzo di cui all'art 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., è di per sé inammissibile perché, nell'ipotesi, quale quella in cui si versa, di cd. 'doppia conforme' di merito, prevista dall'art. 348-ter, comma 5, cod. proc. civ. il ricorrente in cassazione, per evitare l'inammissibilità del motivo di cui all'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., deve indicare le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse (cfr. "funditus", Sez. 1, n. 26774 del 22/12/2016, Rv. 643244-03). Il ricorrente non ha ossequiato siffatto onere, con la conseguenza che la relativa ragione d'inammissibilità del ricorso, per il suo carattere assorbente, esime il Collegio dal valutare se la censura sia effettivamente riconducibile al vizio tipizzato dall'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ. e se la stessa risulti ritualmente formulata alla stregua delle indicazioni rivenienti dalle indicazioni di questa Suprema Corte nella massima composizione (Sez. U, n. 34476 del 27/12/2019, Rv. 656492-03; Sez. U, n. 8053 del 07/04/2014, Rv. 629831-01). Inoltre, alla luce dello stesso tenore letterale della sentenza impugnata, il "thema" è stato esplicitamente trattato dalla CTR, che ha escluso la ricorrenza di un'ipotesi di nullità

dell'avviso per mancato esperimento del contraddittorio preventivo, siccome non espressamente prevista;

- anche il sovrapposto (rispetto al precedente) mezzo di cui all'art 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. è inammissibile, sol che si consideri come non siano neppure indicate le disposizioni di legge violate e come, in definitiva, il ricorrente finisca per dolersi, alla lettera, di una sola supposta (perché smentita dal testo della sentenza) totale mancanza di motivazione.

1.4. Ciò detto, il motivo è parimenti inammissibile per manifesta infondatezza quanto alla residua censura deducibile la violazione degli artt. 111 Cost., 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e 12 l.n. 212 del 2000.

La censura è formulata genericamente, ricomprendendo sia le riprese riguardanti le II.DD. che quella riguardante l'Iva.

Nondimeno, alla stregua del fondamentale insegnamento di Sez. U, n. 24823 del 09/12/2015, occorre distinguere tra le une e l'altra, atteso che "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" (Rv. 637604-01).

Sicché, quanto alle II.DD., la censura è manifestamente infondata, trattandosi di un ambito in cui non è previsto alcun obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo (recita, infatti, espressamente la massima "sub" Rv. 637605-01 estratta da Sez. U n. 24823 del 2015: "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").

Il discorso, come visto, è diverso per quanto riguarda l'Iva ed in generale i tributi armonizzati, per i quali dalla normativa unionale emerge un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale. Nondimeno, alla stessa stregua di detta normativa, come ulteriormente ribadito in una recente sentenza di questa Sezione, che ha compiutamente ricostruito le stratificazioni giurisprudenziali sia interne che unionali in punto di contraddittorio preventivo, "l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare, anche nell'ambito delle indagini cd. "a tavolino" effettuate nei confronti di terzi, il contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a tributi 'armonizzati', ma la violazione di tale obbligo 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" (Sez. 5, n. 20436 del 19/07/2021, Rv. 662002-01).

Nella specie, il contribuente non consta aver assolto, né esplicitamente né implicitamente, detto onere.

2. Con il secondo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione di norme di diritto, ex art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ. in relazione alla violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 132 cod. proc. civ., 36 D.Lgs. n. 546 del 1992 e 111 Cost.; omesso esame di un fatto decisivo, ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.

2.1. Nel ricorso introduttivo, ribadito in appello, era stata contestata anche la debenza dell'Irap, svolgendo il (omissis) la propria attività da solo. Neanche su questa precisa eccezione il giudice d'appello si è pronunciato, violando pertanto le disposizioni di legge indicate in rubrica.

2.2. Preliminarmente, a fronte della cumulatività delle censure proposte nel motivo in disamina, deve rilevarsi, come già a

proposito del primo motivo, che, ciò nonostante, esso è ammissibile, in quanto lo è, in generale, il motivo di ricorso per cassazione contenente la deduzione della violazione di due distinti motivi se è comunque possibile individuare le argomentazioni e le censure relative a ciascuno di essi.

Il motivo in disamina sovrappone due censure, "sub specie" di violazione di legge e di omesso esame di un fatto decisivo controverso, riguardanti l'omessa risposta della CTR alla doglianza concernente l'inapplicabilità dell'IRAP. Ad avviso del ricorrente, pertanto, siffatta omessa risposta realizzerebbe sia la violazione delle disposizioni indicate nella rubrica del motivo, sia un omesso esame di un fatto decisivo controverso. Le due censure sono identificabili e di conseguenza il motivo è scrutinabile.

2.3. Il motivo è nondimeno inammissibile per altre ragioni.

La censura di omesso esame di un fatto decisivo controverso è inammissibile, oltreché perché, versandosi in ipotesi di doppia conforme, improponibile ex art. 348-ter cod. proc. pen., perché non corrispondente al paradigma legale mediante il quale denunciare bensì un omesso esame, tuttavia riferito ad una questione devoluta al giudice: invero, "quando la parte che ha interesse all'esame di un fatto - ancorché secondario, ma in astratto rilevante per la dimostrazione del fatto costitutivo della domanda - ne ha rilevato l'esistenza ed ha chiesto di vagliarlo, la censura con cui denunciare l'omesso esame della questione (nella specie già riproposta con l'appello) è da esprimersi ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c., trattandosi di 'error in procedendo' determinato dalla violazione dell'art. 112 c.p.c., e con deduzioni specifiche e idonee ad individuare il fatto su cui il giudice di merito abbia mancato di pronunciarsi" (Sez. 3, n. 25359 del 20/09/2021, Rv. 662405-01).

D'altronde la censura non indica un fatto storico (che è altro da un motivo d'impugnazione di un atto) non esaminato dalla CTR. Al riguardo, insegna la giurisprudenza di legittimità (cfr. da ultimo

Sez. 6-1, n. 2268 del 26/01/2022, Rv. 663758-01) che "l'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., nella formulazione risultante dalle modifiche introdotte dal d.l. n. 83 del 2012, conv. dalla l.n. 143 del 2012, prevede l'omesso esame' come riferito ad 'un fatto decisivo per il giudizio' ossia ad un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico - naturalistico, non assimilabile in alcun modo a 'questioni' o 'argomentazioni' che, pertanto, risultano irrilevanti, con conseguente inammissibilità delle censure irritualmente formulate". Per tale ragione si afferma, esplicitamente, che "l'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., come riformulato dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, nel cui paradigma non è inquadrabile la censura concernente la omessa valutazione di deduzioni difensive" (Sez. 1, n. 26305 del 18/10/2018, Rv. 651305-01).

La censura di violazione di legge è inammissibile in ragione del principio enunciato dal Massimo Consesso di questa Suprema Corte, secondo cui "il ricorso per cassazione, avendo ad oggetto censure espressamente e tassativamente previste dall'art. 360, primo comma, cod. proc. civ., deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata ed inequivocabile ad una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dalla citata disposizione, pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi. Pertanto, nel caso in cui il ricorrente lamenti l'omessa pronuncia, da parte dell'impugnata sentenza, in ordine ad una delle domande o eccezioni proposte, non è indispensabile che faccia esplicita menzione della ravvisabilità della fattispecie di cui al n. 4 del primo comma dell'art. 360 cod. proc. civ., con riguardo all'art. 112 cod. proc. civ., purché il motivo rechi univoco riferimento alla nullità della decisione derivante dalla relativa omissione, dovendosi, invece, dichiarare inammissibile il gravame allorché sostenga che la

motivazione sia mancante o insufficiente o si limiti ad argomentare sulla violazione di legge" (Sez. U, n. 17931 del 24/07/2013, Rv. 627268-01, da ultimo ribadita da Sez. 2, n. 10862 del 07/05/2018, Rv. 648018-01).

Nella specie, essendosi il ricorrente limitato "ad argomentare sulle violazioni di legge", ricorrono le condizioni per la declaratoria d'inammissibilità della censura.

3. Con il terzo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione di norme di diritto ed omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, ex art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, cod. proc. civ.; violazione e falsa applicazione degli artt. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, 54 d.P.R. n. 633 del 1972, 2697 e 2729 cod. civ., 53 e 111 Cost., 36 D.Lgs. n. 546 del 1992, 112, 115, 116 e 132 cod. proc. civ., ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

3.1. In appello era stata eccepita l'insussistenza dell'antieconomicità; la violazione degli artt. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 d.P.R. n. 633 del 1972; l'erroneo utilizzo delle presunzioni; la mancanza di un valido supporto probatorio a sostegno dell'atto impositivo; la natura salomonica ed equitativa della sentenza impugnata.

Questa è censurabile

- per aver ritenuto configurabile l'antieconomicità senza considerare che non si può ritenere un'attività contraria alle regole dell'economia per il solo fatto che il risultato gestionale è costituito da un utile apparentemente esiguo, tale risultato dovendo essere considerato in relazione alle specifiche condizioni di esercizio dell'attività d'impresa.

- per aver violato le norme sull'"accertamento presuntivo" e quelle sull'assolvimento dell'onere della prova, atteso che, anche se sussistessero le condizioni di antieconomicità non giustificata, nella ricostruzione del volume d'affari e del reddito l'Ufficio non avrebbe potuto utilizzare che presunzioni qualificate;

- per non aver ritenuto valida prova contraria l'adeguamento allo studio di settore, posto che il contribuente può utilizzare altri elementi presuntivi onde contrastare un accertamento fondato su mere presunzioni, avendo la CTR addirittura posto illegittimamente a carico del ^(omissis) l'onere di fornire idonee prove documentali per confutare la tesi dell'Ufficio e quindi interpretando l'accertamento compiuto dall'Amministrazione come una sorta di "minimum tax", giuridicamente inammissibile;

- per essere stata emessa esclusivamente secondo immotivati criteri di equità, con semplice conferma della riduzione del 50% già deciso dal giudice di prima cura alla stregua di affermazioni laconiche.

3.2. Preliminarmente, a fronte della cumulatività delle censure proposte nel motivo in disamina, deve rilevarsi come esso, a differenza dei primi due, si palesi "ex se", per siffatta ragione, inammissibile, atteso che, in rubrica, affastella una congerie di mezzi promiscuamente indicati, senza una pur minima specificazione delle questioni cui ciascuno si riferisce, e, nella susseguente parte illustrativa, seguita a sovrapporre le ragioni di censura, omettendo di separarle e di indicare a quale censura corrisponde alcuno dei mezzi rubricati. Donde, non immediata essendo la specificazione di mezzi (quanto alla rubrica) e censure (quanto alla parte illustrativa), questa Suprema Corte, ai fini della disamina del motivo, dovrebbe autonomamente, ma per ciò solo irritualmente, procedere ad un'operazione ricostruttiva, in funzione suppletiva di oneri incombenti al ricorrente.

Alla stregua di tale obiettiva ricostruzione del motivo, trova dunque applicazione, con specifico riferimento allo stesso, l'insegnamento che predica l'inammissibilità del ricorso per cassazione in caso di "mescolanza" e di "sovrapposizione di mezzi d'impugnazione eterogenei, facenti riferimento alle diverse ipotesi contemplate dall'art. 360, comma 1, n. 3 e n. 5, c.p.c.", ogniqualvolta "l'esposizione diretta e cumulativa delle questioni

concernenti l'apprezzamento delle risultanze acquisite al processo e il merito della causa mira a rimettere al giudice di legittimità il compito di isolare le singole censure teoricamente proponibili, onde ricondurle ad uno dei mezzi d'impugnazione enunciati dall'art. 360 c.p.c., per poi ricercare quale o quali disposizioni sarebbero utilizzabili allo scopo, così attribuendo, inammissibilmente, al [suddetto] giudice [...] il compito di dare forma e contenuto giuridici alle lagnanze del ricorrente, al fine di decidere successivamente su di esse" (Sez. 1, n. 26874 del 23/10/2018, Rv. 651324-01).

Del resto, anche a voler accedere ad un orientamento in linea di principio meno restrittivo, il presupposto della non inammissibilità del ricorso per cassazione "il quale cumuli in un unico motivo le censure di cui all'art. 360, comma 1, n. 3 e n. 5, c.p.c." sarebbe che esso "comunque evidenzi specificamente la trattazione delle doglianze relative all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie ed i profili attinenti alla ricostruzione del fatto" (Sez. 5, n. 8915 del 11/04/2018, Rv. 647708-01).

Tale presupposto, nel caso che ne occupa, è rimasto inottemperato.

Sotto altro profilo, il motivo in disamina, come tradito dallo stesso promiscuo mestamento delle censure, nonostante la formale denuncia di vizi tipizzati, appare in sostanza rivolto a criticare la concreta valutazione della fattispecie effettuata dai giudici di merito, per ciò solo incorrendo in inammissibilità per totale difformità dai canoni del ricorso per cassazione, quale atto introduttivo di un giudizio di mera legittimità. Invero – come si è autorevolmente affermato (Sez. U, n. 34476 del 27/12/2019, Rv. 656492-03) – "è inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realtà, ad una

rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito". Del resto, parallelamente, nel giudizio di cassazione, "[eventuale] errore di valutazione in cui sia incorso il giudice di merito - e che investe l'apprezzamento della fonte di prova come dimostrativa (o meno) del fatto che si intende provare - non è mai sindacabile", essendole solo l'errore percettivo, che cade "sulla ricognizione del contenuto oggettivo della prova" (Sez. 3, n. 7187 del 04/03/2022, Rv. 664394-02).

Infine, la censura di omesso esame di un fatto decisivo controverso è autonomamente inammissibile, perché si versa in ipotesi di doppia conforme, con conseguente improponibilità ex art. 348-ter cod. proc. pen., e perché il ricorrente non indica alcun fatto storico (e non una mera questione giuridica) di cui la CTR non abbia tenuto conto.

3.3. Anche a prescindere da quanto precede, il motivo si palesa comunque manifestamente infondato.

Questa Suprema Corte ha già avuto modo di affermare che, "in materia di IVA, l'Amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incumbendo su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni" (Sez. 6-5, n. 26036 del 30/12/2015, Rv. 638203-01). Analogo insegnamento ricorre in materia di imposte sui redditi, con riferimento alle quali già in precedenza s'era sostenuto che "la presenza di scritture contabili formalmente corrette non esclude la legittimità dell'accertamento analitico-induttivo del reddito

d'impresa, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, qualora la contabilità stessa possa considerarsi complessivamente inattendibile in quanto confliggente con i criteri della ragionevolezza, anche sotto il profilo della antieconomicità del comportamento del contribuente. In tali casi, pertanto, è consentito all'Ufficio dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, maggiori ricavi o minori costi, ad esempio determinando il reddito del contribuente utilizzando le percentuali di ricarico, con conseguente spostamento dell'onere della prova a carico del contribuente”.

In considerazione di quanto precede, scevro da censure è il ragionamento della CTR nell'aver affermato, da un lato, che era onere del ricorrente produrre idonee prove documentali per contraddire alla ricostruzione dell'Ufficio e, dall'altro, che la metodologia di accertamento prescelta non era impedita né dalla regolare tenuta della contabilità né dalla congruità rispetto agli studi di settore. Talché priva di consistenza si rivela altresì la pur suggestiva affermazione che l'accertamento che ne occupa terrebbe le veci di un'incostituzionale "minimum tax": esso, invece, muove proprio dai dati dichiarati dal ricorrente, rettificandoli a misura che essi forniscono la rappresentazione di un'attività d'impresa di per sé non sostenibile. Costante è, invero, l'avviso a termini del quale "la prova presuntiva dei maggiori ricavi, idonea a fondare l'accertamento con il metodo analitico-induttivo di cui all'art. 39, primo comma, lett. d), del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, può essere desunta da una condotta commerciale anomala [...] del contribuente" (Sez. 5, n. 15038 del 02/07/2014, Rv. 631536-01).

Quanto, in particolare, agli studi di settore, il mancato scostamento dai medesimi, che il ricorrente dà per presupposto, senza però indicare, in violazione del canone di autosufficienza, da quale atto del procedimento risulti, non può, a differenza di quanto

opinato in ricorso, costituire valida controprova. Infatti, per un verso, a fronte dell'inattendibilità 'a monte' dei dati dichiarati dal ricorrente in ragione dell'obiettiva antieconomicità dell'attività svolta proprio con riferimento al "dato più importante", ossia quello dei ricavi, "che costituisce lo scopo fondamentale per cui si svolge una attività economica (differenza tra costi e ricavi)" (in tal senso, in motivazione, proprio Sez. 5, n. 2891 del 27/02/2002, Rv. 143565-01, citata in ricorso), irrilevante, ai fini della legittimità dell'accertamento, è l'osservanza meramente formale, come delle regole sulla tenuta della contabilità (cfr. "funditus", Sez. 5, n. 20060 del 24/09/2014, Rv. 632350-01: "L'accertamento con metodo analitico-induttivo [...] è consentito, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d) del d.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600, pure in presenza di contabilità formalmente tenuta, giacché la disposizione presuppone, appunto, scritture regolarmente tenute e, tuttavia, contestabili in forza di valutazioni condotte sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che facciano seriamente dubitare della completezza e fedeltà della contabilità esaminata"), così pure delle risultanze degli studi di settore; per altro verso, questi ultimi, di per sé (ossia indipendentemente dal contraddittorio preventivo, obbligatorio "ex lege" nel caso, che non ricorre nella specie, di loro applicazione) neppure assurgono, per pacifica giurisprudenza, ad elementi presuntivi di sorta, costituendo "meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività" (cfr. "ex multis", Sez. 5, n. 27617 del 30/10/2018, Rv. 651218-01).

Né – valga aggiungere per completezza – sono delibabili le censure volte ad aggredire la conferma, da parte della CTR, della parziale validità dell'accertamento siccome fondato unicamente sulla presunzione di "un volume d'affari pari almeno al doppio di una ipotetica retribuzione figurativa, indipendentemente dalla costatazione effettiva" di una serie di indici riguardanti il "concreto esercizio dell'attività" (quali, tra gli altri, ore realmente lavorate,

costo dei fattori della produzione, prezzi praticati): trattasi infatti di censure che – viepiù genericamente, senza cioè il richiamo di pertinenti atti del procedimento – attingono direttamente l'accertamento, irritualmente agitando dinanzi a questa Suprema Corte questioni di merito.

Infine, neppure la censura in ordine alla pretesamente "salomonica" decisione della CTR, come già della CTP, di ridurre della metà, secondo non consentiti criteri equitativi, gli accertati ricavi non dichiarati coglie nel segno.

Essa, finanche priva dell'enunciazione delle disposizioni di legge violate, non tiene in considerazione che – in difetto dell'appello dell'Ufficio, con conseguente necessità, per la CTR, di dover semplicemente prendere atto che, "nonostante" che "la contabilità regolare [e] la congruità con gli studi di settore" non ostassero all'accertamento, la CTP aveva "ritenuto congruo e giusto, alla luce della storia personale del contribuente [e] delle condizioni aziendali e sociali [...]", riconoscere un abbattimento del 50%, abbattimento di cui dunque il ricorrente non aveva, dinanzi alla CTR, e non ha, dinanzi a questa Suprema Corte, ragioni di dolersi – la CTR medesima, correttamente, alla stregua di quanto detto poc'anzi, ha rilevato che sarebbe stato "onere del contribuente fornire idonee prove documentali per [...] ottenere l'annullamento totale dell'accertamento", mentre "il signor ^(omissis) [...] nulla è stato in grado di provare in entrambi i gradi di giudizio".

4. In definitiva, il ricorso va integralmente rigettato.

Le spese, liquidate in dispositivo secondo Tariffa, seguono la soccombenza.

Sussistono i presupposti per dichiarare il ricorrente tenuto al pagamento del doppio contributo unificato, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. n. 115 del 2002.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

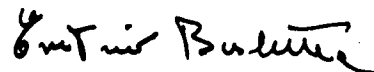
Condanna il ricorrente alle spese del presente grado di giudizio, liquidate in euro 4.100, oltre a spese prenotate a debito.

Dichiara il ricorrente tenuto al pagamento del doppio contributo unificato, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. n. 115 del 2002.

Così deciso a Roma, lì 24 giugno 2022.

Il Presidente

Ernestino Luigi Brischetta



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL ~~10 6 OTT. 2022~~

IL CANCELLIERE ESPERTO
Dott.ssa Natalia Furpo

