

*Sentenza n. 2808 del 12 febbraio 2016 (ud. del 03 febbraio 2016) della Corte Cass., Sez. civ. V*

### **Svolgimento del processo**

A seguito di mancata presentazione ad invito al contraddittorio, nei confronti di ..., esercente attività di tipografia e stampa, venne emesso avviso di accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), in rettifica dei ricavi dichiarati mediante applicazione degli studi di settore, con determinazione di maggiori imposte, relativamente all'anno 2001. Il ricorso del contribuente, con cui si denunciava l'illegittimo ricorso all'accertamento induttivo e l'acritica applicazione di coefficienti presuntivi senza considerazione dell'effettiva realtà aziendale, venne disatteso dalla CTP, che, a parte il rilievo della mancata presentazione del contribuente per l'attuazione del contraddittorio, ritenne che il divario fra reddito dichiarato e quello accertato costituiva grave incongruenza e che, essendo la difesa del contribuente incentrata sull'insufficiente valenza probatoria dello studio di settore piuttosto che sull'individuazione di elementi probatori a sostegno della veridicità della dichiarazione, non superata era la valenza probatoria della presunzione alla base dell'accertamento. L'appello proposto dal contribuente fu accolto dalla Commissione Tributaria Regionale della ... sulla base della seguente motivazione.

L'Amministrazione finanziaria ha applicato un erroneo studio di settore in quanto doveva applicarsi lo studio di settore SD35U e non quello rubricato come SD47U, relativo alla fabbricazione di prodotti cartotecnici, come "risulta in maniera inequivoca dalla documentazione acquisita in atti; è la stessa Amministrazione, infatti, a riconoscere che l'... mai ha espletato attività di fabbricazione di prodotti cartotecnici ma la sua attività economica era solo quella ordinaria di stampa tipografica". Aggiunge la CTR che "la presunzione di maggiori ricavi ottenuta con l'applicazione automatica degli studi di settore non è di per sé sufficiente a fondare l'accertamento del maggior reddito, trattandosi, in ogni caso, di presunzioni semplici e prive delle caratteristiche di gravità, precisione e concordanza previste dalla legge.

L'Amministrazione finanziaria, pertanto, non può limitarsi ad applicare in modo automatico ed acritico detti studi e, nel momento stesso in cui il contribuente ha addotto le circostanze e i documenti atti a giustificare il reddito dichiarato, ha l'obbligo di provare, in modo inoppugnabile, le ragioni per le quali ritiene di insistere nella pretesa impositiva in contestazione". Conclude quindi la CTR che "l'Amministrazione finanziaria, nel caso di specie, oltre ad aver erroneamente applicato studio di settore non conferente, non ha considerato tutte le ragioni giustificative supportate ed ampiamente documentate".

Ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate sulla base di sette motivi.

### **Motivi della decisione**

Con il primo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53 in combinato disposto con l'art. 342 c.p.c. , ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , n. 3. Lamenta la ricorrente che la CTR ha accolto l'appello del contribuente senza pronunciare

sulla eccezione di inammissibilità dell'appello per genericità dei motivi rispetto al contenuto della sentenza impugnata. Precisa che generici sarebbero i punti 1.2 e 1.3 dell'atto di appello: nel primo l'appellante lamenta che la CTP non ha considerato che il contribuente non aveva aderito alla proposta di invito al contraddittorio a causa del negativo risultato conseguito per altra annualità, in cui lo stesso si era scontrato con la chiusura al dialogo da parte dell'Ufficio; nel secondo lamenta che la CTP non ha ritenuto valide almeno le ragioni giustificative supportate dai documenti non ritenuti "ininfluenti".

Il motivo è infondato. Nell'atto di appello (così come riportato a pag. 6 del ricorso), oltre la mancata considerazione dell'effettività della situazione del contribuente e la questione dell'erroneo studio di settore applicato, si è confutato il rilievo della CTP circa la mancata presentazione al contraddittorio ed il fatto che la CTP avesse considerato la difesa del contribuente incentrata sull'insufficiente valenza probatoria dello studio di settore, senza considerare le ragioni giustificative addotte dal contribuente supportate dai documenti. Alla stregua di tale contenuto del gravame, deve ritenersi che ricorra il requisito di specificità dei motivi.

Con il secondo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 24 in combinato disposto con il D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 18, 19 e 57, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , n. 3. Lamenta la ricorrente che la CTR ha fondato la propria decisione sull'esame di un'eccezione, quale quella dell'erronea applicazione di studio di settore, sollevata per la prima volta in sede di udienza di discussione della causa di primo grado e poi reiterata nell'atto di appello, in violazione della disciplina citata. Aggiunge che la CTP non ha preso in considerazione l'eccezione, evidentemente reputandola tardiva.

Il motivo è fondato. Benché la rubrica rechi l'indicazione dell'art. 360 c.p.c. , n. 3, si intende agevolmente che il vizio denunciato è di nullità processuale ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , n. 4 (cfr. Cass. 24 luglio 2013, n. 17931). Nel processo tributario, caratterizzato dall'introduzione della domanda nella forma dell'impugnazione dell'atto fiscale, l'indagine sul rapporto sostanziale è limitata ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione che il contribuente deve specificamente dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado. Ne consegue che il giudice deve attenersi all'esame dei vizi di invalidità dedotti in ricorso, il cui ambito può essere modificato solo con la presentazione di motivi aggiunti, ammissibile, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , ex art. 24, esclusivamente in caso di "deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione" (fra le tante Cass. 2 luglio 2014, n. 15051). Il motivo dell'erronea applicazione dello studio di settore, costituente una delle due *rationes decidendi* della sentenza impugnata, è stato sollevato dopo il ricorso introduttivo di primo grado, ed in mancanza del presupposto di ammissibilità dei nuovi motivi di cui al citato art. 24.

Con il terzo motivo si denuncia violazione del combinato disposto del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 bis, convertito con L. n. 427 del 1993 , e art. 2697 c.c. , ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , n. 3. Osserva la ricorrente che la CTR, in violazione delle norme citate, non ha svolto alcuna verifica circa il fatto se il contribuente avesse fornito la prova della diversa attività di tipografo e che lo stesso non aveva allegato alcuna documentazione idonea a dimostrare la diversa attività svolta. Aggiunge che l'avviso di accertamento era congruamente motivato e

l'efficacia di presunzione semplice, conseguente all'applicazione dello studio di settore, implicava l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

Con il quarto motivo si denuncia motivazione insufficiente ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , n. 5. Lamenta la ricorrente che la CTR non ha chiarito da dove abbia desunto che lo studio di settore applicato era erroneo né da quale documento depositato dal contribuente sia stata desunta l'erroneità dello studio applicato.

L'accoglimento del secondo motivo determina l'assorbimento del terzo e quarto motivo.

Con il quinto motivo si denuncia violazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 bis, convertito con L. n. 427 del 1993 , e della L. n. 146 del 1998, art. 10 in combinato disposto con la D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , n. 3.

Osserva la ricorrente che i parametri hanno l'efficacia di presunzione semplice sicché per un verso è il contribuente che deve assolvere l'onere probatorio a suo carico, per l'altro l'Ufficio non è tenuto a fornire dimostrazione alcuna, se non l'applicazione dei parametri in questione.

Con il sesto motivo si denuncia violazione del combinato disposto del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 bis e art. 2697 c.c. , ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , n. 3. La censura corrisponde a quella del motivo precedente.

I motivi quinto e sesto sono fondati. Come affermato dalle sezioni unite (Cass. 18 dicembre 2009, n. 26635; conforme Cass. 15 maggio 2013, n. 11633), la procedura di accertamento 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 in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente.

La CTR, affermando che la presunzione di maggiori ricavi ottenuta mediante l'applicazione degli studi di settore non è sufficiente a fondare l'accertamento, trattandosi di presunzione semplice e come tale priva "delle caratteristiche di gravità, precisione e concordanza previste dalla legge", ha violato il suddetto principio di diritto.

Con il settimo motivo si denuncia motivazione insufficiente ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , n. 5.

Osserva la ricorrente che la CTR, affermando che “l’Amministrazione finanziaria, nel caso di specie, oltre ad aver erroneamente applicato studio di settore non conferente, non ha considerato tutte le ragioni giustificative supportate ed ampiamente documentate”, non ha valutato che nell’avviso di accertamento, emesso dopo che il contribuente non aveva aderito al contraddittorio, l’Ufficio è partito dai dati fattuali riscontrati dall’esame della dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente.

L’accoglimento di quinto e sesto motivo determina l’assorbimento del motivo.

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

La Corte accoglie il secondo, il quinto ed il sesto motivo del ricorso, con assorbimento di terzo, quarto e settimo motivo, e rigetta il primo motivo; cassa la sentenza impugnata, rinviando ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della ..., che provvedere anche sulle spese del giudizio di cassazione.