

*Ordinanza n. 22946 del 10 novembre 2015 (ud. del 17 settembre 2015) della Corte Cass., Sez. civ. VI*

### **Svolgimento del processo**

..., titolare di un'attività di autotrasporto per conto terzi, impugnò l'avviso di accertamento, emesso ai fini Irpef, Iva ed Irap per l'anno di imposta 2004, con il quale erano stati accertati, a mezzo studio di settore, maggiori ricavi.

L'adita C.T.P. accolse il ricorso e la decisione, appellata dall'Agenzia delle Entrate è stata confermata dalla Commissione Tributaria Regionale del ... – sezione distaccata di ..., con la sentenza indicata in epigrafe. In particolare, il Giudice di appello – premesso che, nella specie, i maggiori ricavi rappresentavano solo il 21%, come scostamento rispetto al dichiarato – riteneva che tale misura non integrasse “la grave incongruenza” legittimante, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, ex art. 62 *sexies*, l'accertamento. Riteneva, inoltre, che dall'esame dell'avviso di accertamento impugnato, emergesse la mancanza assoluta e specifica delle motivazioni che avevano determinato nell'Ufficio la decisione di disattendere i chiarimenti forniti dal contribuente e la documentazione fornita e depositata in atti.

Avverso la sentenza ricorre, affidandosi a tre motivi, l'Agenzia delle Entrate.

Il contribuente non ha svolto attività difensiva.

A seguito di deposito di relazione ex art. 380 bis c.p.c., con la quale si proponeva l'accoglimento del ricorso, è stata fissata l'adunanza della Corte in camera di consiglio, con rituale comunicazione alle parti.

### **Motivi della decisione**

1. Con il primo motivo – rubricato: quanto alla dichiarata assenza di grave scostamento per fare luogo all'applicazione dello SDS:

violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), e D.L. n. 331 del 1993, art. 62 *sexies*, ex all'art. 360, comma 1, n. 3 – si censura la sentenza impugnata laddove la C.T.R. aveva escluso che, nel caso in specie, ricorresse la gravità dello scostamento, quale principale presupposto di legge per applicare lo studio di settore.

2. Con il secondo motivo – rubricato: quanto alla dichiarata illegittimità del recupero per infondatezza omesso esame di fatto decisivo ex art. 360 c.p.c., n. 5 – la ricorrente si duole del mancato esame del fatto, ritenuto decisivo, che il contribuente, in sede di contraddittorio, non aveva addotto alcun concreto elemento volto a dimostrare l'effettiva consistenza dei ricavi dichiarati. In particolare la C.T.R., a fronte degli specifici elementi addotti dall'Ufficio, atti a dimostrare la genericità ed inconducenza delle giustificazioni fornite dal contribuente, si era limitata a motivare il suo convincimento in ordine alla giustificazione dei ricavi facendo riferimento ad una “perdurante crisi del settore” assimilata, in buona sostanza, a fatto notorio.

3. Con il terzo motivo – rubricato: quanto alla dichiarata illegittimità dell’avviso per mancanza di motivazione: violazione e falsa applicazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 *sexies*, e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, ex art. 360 c.p.c., n. 3; omesso esame di fatto decisivo, ex art. 360 c.p.c., n. 5 – la ricorrente censura la sentenza impugnata laddove la C.T.R. aveva ritenuto integrare l’illegittimità dell’avviso di accertamento, la mancanza di motivazioni “specifiche” sui chiarimenti del contribuente ed aveva omesso di esaminare il fatto decisivo, dato dal contenuto dell’avviso di accertamento, dal quale era chiaramente riportato il passaggio della motivazione in cui l’Ufficio esprimeva la valutazione di inidoneità degli argomenti del contribuente.

4. Il Collegio, contrariamente a quanto proposto con la relazione depositata ex art. 380 bis c.p.c., ritiene che il ricorso vada rigettato.

4.1. Nella specifica materia questa Corte ha chiarito che 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. 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. (cfr. Cass. S.U. 26635/2009, Cass. 12558/2010, Cass. 12428/2012, Cass. 23070/2012).

In tale quadro complessivo è stato, così chiarito che “il tema della “grave incongruenza” appare del tutto assorbito dal procedimento in contraddittorio, potendosi affermare che legittimamente l’Ufficio procede dalla rilevazione dello “scostamento” ed incrementa il significato presuntivo ad esso attribuibile se e nella misura in cui il contribuente, intervenendo in tale istruttoria, non coopera nel proprio interesse adducendo fatti di contrasto che indichino elementi contraddittori ed avversativi rispetto a quelli provenienti da tale modalità di potenziamento del metodo di accertamento analitico–presuntivo” ed ancora che “la nozione di grave incongruenza non può essere posta avendo riguardo in via assoluta a precise soglie quantitative fisse sicuramente al disotto od oltre tale accento di rilievo, vivendo, invece, la nozione di indici di natura relativa da adattare a plurimi fattori propri della singola situazione economica, del periodo di riferimento ed in generale della stessa storia commerciale del contribuente destinatario dell’accertamento, oltre che del mercato e del settore di operatività” (così Cass. n. 26843/2014).

5. Alla luce di tali principi, il primo motivo – seppure in tesi, meritevole di accoglimento (laddove l’argomentazione del Giudice di merito secondo cui questa Corte, con pronunce non meglio precisate, avrebbe fissato un principio obiettivo per accertare la grave incongruenza e cioè che la percentuale tra il dichiarato e l’accertato debba superare il 25% –

30%, è erronea) deve essere dichiarato inammissibile, per inconducenza, in quanto la sentenza impugnata si fonda su un'ulteriore *ratio decidendi*, idonea a sorreggere da sola la decisione.

5.1 La C.T.R. infatti, rilevato che il contribuente aveva ottemperato all'invito del contraddittorio fornendo motivazioni, non accolte dall'Ufficio senza che quest'ultimo abbia fornito la idoneità dei parametri applicato in una fattispecie concernente una attività in crisi da anni con conseguente limitazione dei ricavi rispetto a quanto previsto dallo studio di settore, ha, poi, ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento anche perché mancante delle motivazioni specifiche che avevano determinato nell'Ufficio la decisione di disattendere i chiarimenti forniti dal contribuente e la documentazione fornita e depositata in atti.

Tale argomentazione fondante la decisione non è idoneamente contrastata in ricorso.

6. Ed invero, va ritenuto inammissibile il secondo motivo laddove, nei termini in cui è formulato, non censura, in effetti, l'omesso esame di un fatto decisivo quanto piuttosto evidenzia un'insufficienza di motivazione (non più censurabile alla luce del nuovo disposto dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come statuito anche da SS.UU. n. 8053/2014) per non avere la C.T.R. valutato le deduzioni svolte dall'Agenzia nel suo atto di appello.

7. Ed anche il terzo motivo, con il quale si censura specificamente la *ratio decidendi* sopra illustrata, è in parte infondato e in parte inammissibile.

E' infondato, per ciò che concerne la dedotta violazione di legge, laddove la sentenza impugnata appare conforme ai principi espressi in materia da questa Corte e sopra illustrati.

E' inammissibile, nella parte in cui si denuncia il vizio di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, laddove non viene evidenziato l'omesso esame di "un fatto storico" nell'accezione rilevante ai sensi della norma invocata secondo gli insegnamenti di questa Corte (cfr. SS.UU. n.8053/2914 cit.) ma, ancora una volta, lamenta in realtà una mera insufficienza motivazionale.

8. Alla luce delle considerazioni svolte il ricorso va, quindi, rigettato.

9. Non vi è pronuncia sulle spese per il mancato svolgimento di attività difensiva da parte dell'intimato.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.