

Sentenza n. 6230 del 27 marzo 2015 (ud. del 10 febbraio 2015) della Corte Cass., Sez. civ. V

Svolgimento del processo

1. Con avviso di accertamento n. (OMISSIS) per IVA, IRPEF ed IRAP notificato a ... IL 01.02.06, l'Agenzia delle entrate rettificava, sulla base degli studi di settore di cui al D.L. n. 331 del 1993, art. 62 bis, conv. con mod. dalla L. n. 427 del 1993, il reddito di impresa individuale con attività di "autocarrozzeria" (SG43U) dichiarato per l'anno di imposta 2000, portandolo da Euro 5.888,00 a Euro 26.613,00.

L'avviso era impugnato dal contribuente dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di ... che accoglieva il ricorso con la sentenza n. 36/01/07.

La Agenzia delle entrate proponeva appello dinanzi alla Commissione Tributaria delle ..., che lo respingeva con la sentenza n. 58/04/10, depositata il 22.04.10 e non notificata.

2. Con tale decisione il giudice di secondo grado, affermava che, contrariamente a quanto sostenuto dall'Amministrazione, le stime costituivano – una mera indicazione della situazione reddituale del contribuente, da valutare con ulteriori elementi.

Concludeva rilevando che a fronte del riconoscimento da parte dei primi giudici del fatto che l'accertamento non teneva conto della territorialità e della localizzazione geografica dell'impresa, situata in (OMISSIS), un comune che contava 850 abitanti, l'Ufficio non aveva prodotto nessun contrapposto argomento.

Ugualmente riteneva rilevante la circostanza che il contribuente nel 2002 avesse cessato l'attività, andando a lavorare come dipendente di altra ditta con retribuzione mensile di Euro mille, circostanza sintomatica della insufficiente redditività della attività pregressa.

3. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, incardinato su tre motivi. L'intimato non ha svolto difese.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo la Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione del combinato disposto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente la CTR ha errato nel ritenere gli studi di settore inidonei a sorreggere autonomamente la motivazione dell'atto di accertamento, e nel ritenere illegittimo l'operato dell'Ufficio per avere questi semplicemente fatto ricorso – in applicazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies ai dati risultanti dalla verifica, nonchè per le incongruenze tra la gestione antieconomica dell'attività e le risultanze contabili operate in sede di controllo, ravvisare nella specie l'insanabile contrasto tra la persistenza di costi elevati a fronte di un reddito dichiarato notevolmente inferiore. Formula il quesito di diritto.

1.2. Con il secondo motivo la Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, comma 3, artt. 2697 e 2728 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

A parere della ricorrente la CTR ha errato nel ritenere che nel caso di applicazione degli studi di settore incomba comunque all'Amministrazione l'onere di fornire ulteriori prove del maggior imponibile accertato, trascurando di considerare che gli studi di settore costituiscono una presunzione legale a favore della Amministrazione.

1.3. Con il terzo motivo la ricorrente Agenzia lamenta la insufficiente motivazione in ordine ad un fatto decisivo per il giudizio, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

In particolare la ricorrente si duole del fatto che la CTR nel ritenere la illegittimità dell'accertamento, ha omesso di valutare gli ulteriori elementi adottati dall'Ufficio per avvalorare gli studi di settore e cioè 1) il rendimento per addetto non coerente e inferiore al valore minimo stimato; 2) la circostanza che il contribuente avesse avuto interamente a carico per il 1999 la moglie ed i tre figli; 3) la circostanza che risultavano premi assicurativi e contributi volontari per lire 1.421.000, rilevanti quali elementi di capacità contributiva; 4) il fatto che il reddito di impresa dichiarato era pari a lire 6.358.000, mentre il reddito imponibile, al netto degli oneri deducibili, era pari a lire 731.000.

2.1. I motivi possono essere trattati congiuntamente, in quanto censurano sotto profili diversi la dichiarazione di illegittimità dell'accertamento effettuato con il ricorso agli studio di settore, e vanno dichiarati tutti inammissibili.

2.2. E' necessario ricordare che questa Corte, dopo la sentenza delle Sezioni Unite n. 26635/2009, ha già avuto modo di chiarire che l'accertamento tributario standardizzato mediante applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravita, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sè 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, questi ha l'onere di provare, senza limitazione di mezzi e 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 va integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate.

L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli "standards" al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa. In tal caso, però, egli ne assume le conseguenze, in quando l'Ufficio può

motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "standards", dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito (cfr.Cass. sent. n. 11633/2013).

2.3. Tanto premesso in diritto, innanzi tutto va rilevato che la Agenzia, con il primo ed il secondo motivo non coglie la *ratio decidendi* della impugnata sentenza, che non ha dichiarato l'illegittimità dell'accertamento sotto il profilo della carenza dei presupposti previsti dal D.L. n. 331 del 1993, art. 62 *sexies*, comma 3, ma ha considerato dirimente il fatto che l'Ufficio, in sede giurisdizionale, non abbia prodotto nessun contrapposto argomento di merito sulla contestazione mosse dal ricorrente in ordine alla adeguatezza dello studio di settore in concreta relazione alla territorialità ed alla localizzazione dell'impresa, situata in un Comune montano con pochi abitanti, ed alla circostanza che lo stesso contribuente poco tempo dopo si era determinato a cambiare attività, anche se ciò era avvenuto due anni dopo l'anno verificato, in ragione dei tempi lunghi che, comunque, richiede la chiusura di un'attività commerciale. Tali circostanze sono state ritenute attendibili e rilevanti dalla CTR, anche perchè non contrastate da emergenze di segno opposto da parte dell'Ufficio.

2.4. Anche il terzo motivo è inammissibile perchè non coglie la *ratio decidendi*, oltre che per carenza di autosufficienza.

Gli elementi indicati dall'Amministrazione, e sui quali, a suo dire, la CTR non si sarebbe espressa, costituiscono i presupposti dell'accertamento induttivo eseguito, la cui ricorrenza è stata implicitamente riconosciuta, come si evince dallo sviluppo logico giuridico della motivazione, che affronta il merito dell'accertamento.

La CTR, al contrario, ha ritenuto non provata dall'Ufficio la adeguatezza in concreto dello studio di settore, a fronte delle plurime presunzioni semplici offerte dal contribuente (delocalizzazione in zona montana del Comune in cui veniva svolta l'attività, numero esiguo di abitanti, cessazione dell'attività in epoca di poco successiva a quella verificata), rispetto alle quali, anche con il presente motivo, l'Agenzia non ha chiarito quale decisività potessero avere gli elementi indicati.

3. Conclusivamente il ricorso va rigettato per inammissibilità di tutti i motivi.

Nulla spese in ragione della mancata costituzione dell'intimato.

P.Q.M.

La Corte di cassazione, rigetta il ricorso per inammissibilità di tutti i motivi.