

*Sentenza n. 20662 del 1 ottobre 2014 (ud. del 10 dicembre 2013) della Corte Cass., Sez. civ. V*

### **Svolgimento del processo**

..., avvocato, propone ricorso per cassazione, sulla base di dieci motivi, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale del ... che ne ha accolto solo parzialmente l'appello nel giudizio introdotto con l'impugnazione dell'avviso di accertamento ai fini dell'IRPEF e dell'IRAP per il ... emesso ai sensi della L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, in applicazione dei parametri di cui al D.P.C.M. 26 gennaio 1996, ed all'esito dell'invito all'instaurazione del contraddittorio e per l'eventuale definizione dell'accertamento con adesione.

Il giudice d'appello, infatti, mentre ha ritenuto legittimo e coerente l'accertamento impugnato, ha tuttavia sensibilmente ridotto il reddito imponibile – già ridotto dal giudice di primo grado “con motivazioni generiche” – in considerazione della circostanza che l'attività del contribuente era iniziata da poco, con costi di avviamento elevati costituenti investimenti “che produrranno frutti solo nel futuro”; e del fatto che il contribuente attendeva parallelamente a studi universitari a Roma. Aveva perciò valutato che la parte avesse “potuto dedicare meno della metà del proprio tempo al lavoro e di conseguenza ritiene equo determinare in L. ... il reddito imponibile”.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

### **Motivi della decisione**

Con il quarto motivo del ricorso, il cui esame logicamente deve precedere, il contribuente assume che il direttore di un ufficio decentrato dell'Agenzia delle entrate, come quello di ... (OMISSIS), non potrebbe stare in giudizio dinanzi alle Commissioni provinciali e regionali, essendo a ciò abilitato solo il Direttore della stessa Agenzia.

Il rilievo è infondato, ove si consideri che nel processo tributario “la legittimazione processuale degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate trova fondamento nella norma statutaria (art. 5, comma 1, del Regolamento di amministrazione delle Agenzie) adottata ai sensi del D.Lgs. n. 300 del 1999, art. 66; ne consegue che agli uffici locali va riconosciuta la posizione processuale di parte e l'accesso alla difesa davanti alle commissioni tributarie tramite la rappresentanza del direttore, permanendo la vigenza del D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 10 e 11, e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 7” (Cass. n. 6338 del 2008).

Con il primo motivo il ricorrente assume, lamentando violazione di legge, che nell'accertamento condotto ai sensi della L. n. 548 del 1995, art. 3, il giudice sarebbe tenuto “a riconoscere come superabili tramite prova contraria le presunzioni... rappresentate dai

parametri”, arrivando ad escluderne l’applicazione nei confronti del “contribuente che abbia fornito dimostrazione incontestata della particolarità della propria condizione”; che l’ufficio dovrebbe riconoscere come acquisiti, in caso di esito negativo del contraddittorio finalizzato all’adesione del contribuente, gli eventuali chiarimenti e prove documentali fornite dal contribuente nel corso del contraddittorio precedente”; che “l’obbligo di adeguare l’entità dei ricavi, ottenuta tramite l’impiego automatico dei parametri, alla concreta situazione del contribuente” non dovrebbe “essere posto in essere mediante valutazioni empiriche o di equità”;

che la sentenza impugnata avrebbe erroneamente interpretato ed applicato la normativa “omettendo di riconoscere particolari situazioni soggettive idonee a giustificare lo scostamento non solo dai parametri ma anche dagli studi di settore”.

Con il secondo motivo sostiene, lamentando violazione di legge, che le presunzioni poste dai parametri sarebbero “susceptibili di disapplicazione o scostamento in virtù di prova contraria del contribuente”, e che nella specie la CTR avrebbe violato gli artt. 115 e 116 c.p.c., e art. 2729 c.c., interpretandoli ed applicandoli impropriamente, “apprezzando come di fatto non superandoli dette presunzioni semplici”.

Con il terzo motivo, posto che i parametri previsti dalla legge n. 549 del 1995 sarebbero finalizzati ad individuare non il reddito presunto ma i ricavi presunti, il giudice d’appello avrebbe impropriamente interpretato ed applicato la normativa, determinando il primo in luogo dei secondi.

I tre motivi, che in quanto legati possono essere esaminati congiuntamente, sono in parte infondati ed in parte inammissibili.

Secondo il consolidato indirizzo di questa Corte, “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 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, 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 “*standards*” prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente.

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, restando inerte. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto 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" (Cass. sez. un., 18 dicembre 2009, n. 26635, Cass., n. 22599 del 2012).

Il giudice d'appello non è quindi incorso negli errori di diritto ad esso addebitati in quanto, mentre ha ritenuto in linea generale legittimo l'avviso di accertamento, in particolare mediante l'applicazione dei parametri, ha invece considerato non adeguatamente valutati nel contraddittorio sviluppatosi nella fase amministrativa taluni elementi offerti dal contribuente, apprezzandoli come idonei a correggere in *melius* la determinazione del reddito cui era pervenuto l'ufficio.

E' per tale ragione che si rivelano perciò inammissibili le censure che non investono le statuizioni effettivamente contenute nella sentenza, come quella con cui si lamenta l'omesso riconoscimento di "particolari situazioni soggettive idonee a giustificare lo scostamento".

Quanto in particolare al terzo motivo, è appena il caso di rilevare che già il giudice d'appello aveva osservato come fossero "del tutto ininfluenti al fine dell'appello le doglianze riguardo alla mancata differenziazione terminologica dei primi giudici relativamente ai maggiori ricavi determinati con i parametri e i redditi conseguenti oggetti di tassazione. Trattasi infatti di elementi espositivi che non incidono sulla sostanza della vicenda".

Con il quinto ed il sesto motivo, si denuncia, rispettivamente, come si legge nei relativi quesiti di diritto, che il giudice d'appello sarebbe incorso nella "violazione del principio di corrispondenza fra il chiesto e pronunciato sancito dall'art. 112 c.p.c.", e del "D.Lgs. n. 471 del 1997, sotto il profilo della applicazione delle sanzioni nonché della determinazione della loro entità", "omettendo di dare seguito alla richiesta, avanzata dal ricorrente, di annullare le sanzioni pecuniarie medesime".

I motivi sono inammissibili, in quanto i quesiti che li corredano sono inidonei alla stregua della prescrizione dell'art. 366 bis c.p.c., atteso che la funzione da essi assolta "è di far comprendere alla Corte di legittimità, dalla lettura del solo quesito, inteso come sintesi logico-giuridica della questione, l'errore di diritto asseritamente compiuto dal giudice di merito e quale sia, secondo la prospettazione del ricorrente, la regola da applicare" (Cass. n. 8463 del 2009).

Il quesito di diritto di cui all'art. 366 bis c.p.c., infatti, "deve compendiare: a) la riassuntiva esposizione degli elementi di fatto sottoposti al giudice di merito; b) la sintetica indicazione della regola di diritto applicata dal quel giudice; c) la diversa regola di diritto che, ad avviso del ricorrente, si sarebbe dovuta applicare al caso di specie. E', pertanto, inammissibile il ricorso contenente un quesito di diritto che si limiti a chiedere alla S.C. puramente e semplicemente di accertare se vi sia stata o meno la violazione di una determinata disposizione di legge" (Cass. n. 19769 del 2008).

Nei casi in esame non vi è neppure un cenno alle ragioni a fondamento della “richiesta di annullare le sanzioni pecuniarie”, senza dire, quanto all’illustrazione dei motivi, che non risulta chiaro se la detta richiesta era attuale a seguito della rideterminazione del reddito operata dal giudice d’appello.

L’illustrazione del decimo motivo, “riconducibile all’art. 360 c.p.c., n. 5”, con il quale si denuncia vizio di motivazione, in ossequio all’art. 366 bis cod. proc. civ. si chiude con il seguente momento di sintesi: “il fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume del tutto omessa è da individuarsi nella richiesta del ricorrente, opposta dall’ufficio e disattesa dal giudice di secondo grado, di annullare le sanzioni pecuniarie”.

Richiamate le considerazioni svolte sopra con riguardo ai due motivi appena esaminati, concernenti la richiesta di annullamento delle sanzioni, il Collegio osserva che il motivo è inammissibile, in quanto non contiene, come prescritto dalla disposizione da ultimo citata, “la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria, ovvero le ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione”.

Con il settimo motivo il ricorrente, con riferimento alla “formula lessicale ritiene equo” impiegata nella sentenza impugnata, lamenta la violazione degli artt. 113 e 114 c.p.c., per avere il giudice deciso “di fatto secondo equità e non secondo diritto”.

Il motivo, frutto di un equivoco, è infondato, in quanto il giudice d’appello, proprio contrapponendosi a quanto statuito dal giudice d’appello, che aveva già “provveduto a ridurre il reddito accertato (ma) in base a motivazioni generiche”, “ritiene equo ridurlo ulteriormente”, e sulla base di elementi offerti dal contribuente, dei quali da conto partitamente – il recente avvio dell’attività del contribuente; l’elevatezza dei costi di avviamento, non in grado di condurre “all’aritmetica definizione di maggiori ricavi” se non “nel futuro”; il contemporaneo impegno degli studi universitari di diritto canonico a Roma, con il sostenimento di otto esami nell’anno oggetto di accertamento, e la necessità di frequenza parziale dei corsi –, perviene al convincimento che “il contribuente non poteva dedicare molto tempo al lavoro”, sicché, “ritenuto coerente l’accertamento impugnato, valuta che la parte abbia potuto dedicare meno di metà del proprio tempo al lavoro e di conseguenza ritiene equo determinare in L. ... il reddito imponibile” rispetto a L. ... determinati in primo grado ed a L. ... determinati con l’atto impositivo.

L’espressione “ritiene equo” viene due volte impiegata nella sentenza impugnata in un senso, come si vede, del tutto estraneo alla decisione secondo equità, di cui agli artt. 113 e 114 c.p.c., cui allude il ricorrente.

Analoghe considerazioni vanno perciò svolte con riguardo all’ottavo ed al nono motivo, con i quali, denunciando vizio di motivazione, si lamenta che “il giudice di secondo grado ha di fatto ispirato la sua decisione all’equità anziché al diritto”.

In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

Le spese di lite seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese, liquidate in Euro ..., oltre alle spese prenotate a debito.