



REPUBLICA ITALIANA

23252.19

Camera di Consiglio
in data 27/06/2019

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

OGGETTO: Accertamento mediante studi di settore - Valore di presunzione legale - Idoneità a fondare l'accertamento - Ripartizione della prova - Onere del contribuente di allegare e provare circostanze contrarie - Contraddittorio con il contribuente - Regolare instaurazione - Mancata partecipazione attiva del contribuente - Conseguenze - Validità ed efficacia dell'accertamento - *Principio di diritto.

QUINTA SEZIONE CIVILE

R.G.N. 5898/2013

Cron.

Rep.

23252

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

dott. Ettore Cirillo	Presidente
dott. Giuseppe Locatelli	Consigliere
dott. Lucio Napolitano	Consigliere
dott. Pasqualina Anna Piera Condello	Consigliere
dott. Paolo Di Marzio	Consigliere rel. est.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

Salvaggio Raffaele, rappresentato e difeso, giusta procura speciale stesa a margine del ricorso, dagli Avv.ti Antonella Giugliano e Carmela Tufano, i quali hanno indicato recapito PEC;

- **ricorrente** -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura Generale del-

3618
2019

lo Stato, ed elettivamente domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- **controricorrente** -

avverso

la sentenza n. 31, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale di Napoli il 25.01.2012 e pubblicata il 1.02.2012;

ascoltata, in camera di consiglio, la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:

Fatti di causa

il contribuente, Salvaggio Raffaele, esercente attività di vendita all'ingrosso di materiale elettrico a Giugliano (NA), con ricorso del 20.1.2009 adiva la Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, impugnando l'avviso di accertamento N. REEH45 relativo all'anno 2003, con il quale l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Napoli II, accertava un maggior reddito d'impresa pari ad Euro 35.214,00, cui conseguivano maggiori tributi a titolo di Irpef, Iva ed Irap, in proporzione, oltre accessori, in conseguenza delle gravi incongruenze emerse nella gestione dell'impresa, e dell'antieconomicità della stessa (sent. CTR, p. II).

Il contribuente impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli contestando, tra l'altro, che l'accertamento era stato effettuato mediante l'utilizzo degli studi di settore che, avendo valore di presunzioni semplici, per poter assurgere al rango di prova circa l'esistenza di maggior reddito, avrebbero dovuto essere assistiti da ulteriori elementi probatori, caratterizzati dai requisiti della gravità, precisione e concordanza, che nel caso di specie mancavano totalmente. Non poteva comunque trascurarsi che nella zona commerciale in cui era svolta l'attività d'impresa erano stati aperti numerosi "megastore" che commercializzavano prodotti elettrici, e che il suo esercizio commerciale neppure disponeva di beni strumentali. La CTP, con sentenza n. 723 del 2010, accoglieva il ricorso ed annullava l'atto impositivo, osservando che lo stesso risultava basato esclusivamente sulle incongruenze di gestione riscontrate, mentre sarebbe



stato necessario che l'Amministrazione finanziaria avesse fornito, in relazione ad un accertamento emesso ai sensi dell'art. 62 sexies del Dl. n. 331 del 1993, ulteriori elementi idonei a dimostrare l'effettivo conseguimento di un maggior reddito da parte dell'impresa.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, insistendo sulla legittimità del proprio operato. La CTR accoglieva il ricorso rilevando, tra l'altro, che le gravi incongruenze rivelatesi a seguito dell'applicazione dello studio di settore "N SM22A", rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, importano che "il margine operativo lordo non era coerente. Rilevati questi dati, fu invitato il contribuente al contraddittorio. In tale sede il contribuente non fornì giustificazioni idonee a valutare diversamente i valori accertati" (sent. CTR, p. 3). In conseguenza la CTR, con sentenza n. 31 del 2012, accoglieva il ricorso dell'Ente impositore, riformava la decisione di primo grado ed affermava la legittimità dell'avviso di accertamento notificato a Raffaele Salvaggio.

Avverso la decisione adottata dalla Commissione Tributaria Regionale di Napoli, ha proposto ricorso per cassazione Salvaggio Raffaele, affidandosi a tre motivi d'impugnazione. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Ragioni della decisione

1.1. – Con il primo motivo di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360, comma primo, nn. 3 e 5, cod. proc. civ., l'impugnante censura l'erronea o falsa applicazione dell'art. 62 sexies del D.L. n. 331 del 1993, convertito con modifiche nella L. n. 427 del 1993, nonché degli artt. 39, comma 1, e 54 del Dpr n. 633 del 1972, anche in relazione al profilo del vizio di motivazione, per non avere la Commissione Tributaria Regionale gravata "indicato, con congrua motivazione, gli elementi probatori" (ric., p. 3) ritenuti idonei a fondare la pretesa dell'Agenzia delle Entrate.

1.2. – Mediante il suo secondo motivo di ricorso, anch'esso proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, nn. 3 e 5, cod. proc. civ., Raffaele Sal-



vaggio critica la decisione adottata dalla CTR della Campania per non aver "considerato, e motivato, l'inapplicabilità dei parametri adottati al caso concreto in relazione all'effettiva realtà dell'impresa" (ric., p. 6), e contesta, inoltre, la "violazione e falsa applicazione delle norme di diritto ai sensi dell'art. 360, n. 5, c.p.c., relative al riparto dell'onere probatorio incombente sull'Ente impositore" (ric., p. 6).

1.3. – Con il terzo motivo di ricorso, proposto ancora invocando la violazione dell'art. 360, comma primo, nn. 3 e 5, cod. proc. civ., il ricorrente lamenta che la CTR "non si è pronunciata sull'eccezione sollevata dal ricorrente circa la mancanza di valido contraddittorio" (ric., p. 7).

2.1. – 2.2. – Mediante il primo ed il secondo motivo di ricorso, che possono essere trattati congiuntamente stante la loro connessione, il contribuente censura la impugnata decisione della CTR Campania, in relazione ai profili della violazione di legge e del vizio di motivazione, per non aver motivato la ragione per cui non ha affermato l'inapplicabilità dei parametri desumibili dagli studi di settore nel caso di specie, in considerazione delle peculiarità dell'impresa, e comunque per aver errato nella ripartizione dell'onere della prova. Osserva il ricorrente che "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 eventuali contestazioni" (ric., p. 4).

Occorre premettere che i motivi di ricorso in esame, già per come formulati, si pongono ai limiti dell'ammissibilità, poiché questa Corte ha già ripetutamente precisato che "in materia di ricorso per cassazione, l'articolazione di un singolo motivo in più profili di doglianza, ciascuno dei quali avrebbe potuto essere prospettato come un autonomo motivo, costituisce ragione d'inammissibilità dell'impugnazione quando la sua formulazione non consente o rende difficoltosa l'individuazione delle questioni prospettate", Sez. VI-III, 17.7.2017, n. 7009, cfr., anche, Sez. II, 23.10.2018, n. 26790.

Tanto premesso, questa Corte di legittimità ha ripetutamente affermato il principio secondo cui "i parametri o studi di settore previsti dall'art. 3, commi da 181 a 187, legge 28 dicembre 1995, n. 549, rappresentando la risultante dell'estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni, rivelano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo, ex art. 39, primo comma, lett. d, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che deve essere necessariamente svolto in contraddittorio con il contribuente, sul quale, nella fase amministrativa e, soprattutto, in quella contenziosa, incombe l'onere di allegare e provare, senza limitazioni di mezzi e di contenuto, la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, sì da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato, mentre all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello "standard" prescelto al caso concreto oggetto di accertamento", Cass. sez. V, sent. 20.02.2015, n. 3415. La legittimità dell'accertamento tributario fondato sugli studi di settore, ed il ricordato orientamento della giurisprudenza di legittimità, del resto, è stato confermato anche in sede sovranazionale, cfr. CGUE, 21.11.2018, in causa C-648-16. Se ne deduce che l'onere della prova fra le parti risulta così ripartito: all'ente impositore spetterà la dimostrazione dell'applicabilità dello *standard* prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento, mentre al contribuente farà carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli *standard* o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce. Nel caso di specie, invero, neanche il contribuente contesta che lo studio di settore utilizzato dall'Amministrazione finanziaria sia proprio quello (SM22A) che risulta applicabile alla concreta attività d'impresa da lui svolta. Il ricorrente domanda però di valutare anche elementi peculiari della specifica realtà aziendale, che a suo parere inducono a ritenere inapplicabile lo studio di settore, almeno in assenza di correttivi. L'Amministrazione



finanziaria sottolinea, a sua volta, la *grave incongruenza* dei risultati di gestione conseguiti, e l'*antieconomicità* dell'attività d'impresa, ed il contribuente non contesta questi specifici dati, ma ritiene di averne giustificato le ragioni.

Il ricorrente afferma che, nella specie, l'impresa svolgeva una attività commerciale di vendita all'ingrosso di materiale elettrico, espletata con apporto prevalentemente personale e, talvolta, con l'ausilio occasionale ed estemporaneo di familiari, nel Comune di Giugliano in Campania, in un contesto territoriale fortemente concorrenziale, per via della grande distribuzione organizzata di prodotti elettrici e di materiale elettronico. Il contribuente non indica, però, in quali atti processuali abbia proposto le proprie critiche, e con quali formule, come pure era suo specifico onere in un giudizio di natura impugnatoria, al fine di consentire a questa Corte il controllo che le compete circa la tempestività e congruità delle contestazioni proposte, prima ancora di procedere a valutarne la decisività.

Non solo. Questa Suprema Corte ha già avuto modo di specificare 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 fase, infatti, quest'ultimo ha la facoltà di contestare l'applicazione dei parametri provando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, con ciò costringendo l'ufficio - ove non ritenga attendibili le allegazioni di parte - ad integrare la motivazione dell'atto impositivo indicando le ragioni del suo convincimento. Tuttavia, ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato ed il contribuente ometta di parteciparvi ovvero si astenga da qualsivoglia attività di allegazione, l'ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri" Cass. sez. V,



30.10.2018, n. 27617 (conf., Cass. sez. V, 20.9.2017, n. 21754). Risulta pertanto legittimo, nel caso di specie, l'agire dell'Amministrazione finanziaria che, istaurato il contraddittorio con l'odierno ricorrente, ha poi inviato l'avviso di accertamento a Raffaele Salvaggio fondandolo sugli studi di settore, in assenza di un'attività di allegazione e prova da parte del contribuente.

L'omessa partecipazione attiva al contraddittorio predibattimentale del soggetto destinatario dell'accertamento tributario, invero, non gli impedisce di far valere le proprie ragioni in fase contenziosa, ma deve allegare e provare elementi che siano sufficienti a vincere le presunzioni legali che, nelle circostanze descritte, assistono l'operato dell'Ente impositore, e sono comunque idonee a fondare, anche da sole, la validità dell'accertamento, come correttamente affermato dalla decisione impugnata la quale, sia pure con estrema sintesi, ha comunque rilevato che in sede di contraddittorio predibattimentale "il contribuente non fornì giustificazioni idonee a valutare diversamente i valori accertati" (sent. CTR, p. III), e l'odierno ricorrente non ha avuto cura di criticare specificamente questa chiara ragione della decisione. Non solo, la CTR conclude che "sussistono presunzioni semplici ma aventi i requisiti di gravità, precisione e concordanza" (sent. CTR, p. III) e pertanto idonee ad assicurare legittimo fondamento all'atto impositivo, ed anche in relazione a questo profilo l'odierno ricorrente non ha cura di proporre una critica specifica della decisione che impugna, rinnovando soltanto la proposizione di generiche contestazioni.

Esigenze di chiarezza suggeriscono allora di indicare, in materia, il seguente principio di diritto: "Il calcolo del reddito effettuato mediante lo studio di settore, a seguito dell'instaurazione del contraddittorio con il contribuente, è idoneo ad integrare presunzioni legali che sono, anche da sole, sufficienti ad assicurare valido fondamento all'accertamento tributario, ferma restando la possibilità, per l'accertato, di fornire la prova contraria, in fase predibattimentale ed anche in sede contenziosa".

Il primo ed il secondo motivo di ricorso devono essere valutati, pertanto, inammissibili.

2.3. – Con il terzo motivo di impugnazione il ricorrente lamenta alla CTR, in relazione ai profili della violazione di legge e del vizio di motivazione, di non essersi pronunciata sulla contestazione relativa alla mancata istaurazione, da parte dell’Agenzia delle Entrate ed in suo favore, di un contraddittorio “valido”. Solo per inciso sembra il caso di rilevare che, se intende censurare l’omessa pronuncia su una propria domanda, il ricorrente avrebbe dovuto invocare il disposto di cui all’art. 360, comma primo, n. 4, cod. proc. civ. Il ricorrente afferma che “al contribuente, in corso di contraddittorio, è stato solo chiesto di aderire o meno all’avviso impugnato, mentre gli è stata preclusa la facoltà di addurre le proprie ragioni e controdeduzioni” (ric., p. 8).

Invero la critica appare mal proposta. In un giudizio di natura impugnatoria, quale è per eccellenza quello di cassazione, il ricorrente ha l’onere di indicare in quali atti del giudizio di merito ha proposto le proprie censure, segnalando anche, almeno in sintesi, le formule utilizzate, non mancando di indicare mediante quali atti processuali abbia diligentemente coltivato le sue contestazioni, evitando di incorrere in preclusioni e decadenze, consentendo in tal modo a questa Corte di legittimità di svolgere uno dei compiti che le sono attribuiti, provvedendo a verificare tempestività e congruità delle contestazioni proposte, ancor prima di procedere a valutarne la decisività.

Tanto premesso, l’affermazione del contribuente secondo cui gli sarebbe stato precluso l’accesso ad un reale contraddittorio rimane puramente labiale, non essendo supportata da alcun ulteriore elemento. Il contribuente neppure illustra chi o che cosa gli abbia impedito di esporre le proprie ragioni. Afferma che gli è stato proposto di aderire o meno “all’avviso impugnato”, ma non chiarisce in qual modo sia rimasto impedito dall’illustrare a verbale le ragioni per cui non aveva ritenuto di aderire. Neppure illustra quali argomenti avrebbe inteso far valere in quella sede.

Anche il terzo motivo di ricorso, in conseguenza, deve essere dichiarato non ammissibile.



Il ricorso per cassazione risulta, in definitiva, inammissibile.

Le spese di lite seguono l'ordinario criterio della soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso proposto da **Salvaggio Raffaele**, e lo condanna al pagamento, in favore della controricorrente Agenzia delle Entrate, delle spese di lite del presente giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.600,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 *quater*, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1 *bis*.

Così deciso in Roma, il 27 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il

Il Presidente
Ettore Cirillo

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 1. 8. SET. 2019



IL CANCELLIERE
Manuela dr. Marone

Manuela