



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

*Corte di Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 24016 del 23 ottobre 2013-
Accertamento tributario e valore indiziario e presuntivo del comportamento
antieconomico.*

Di Valeria Maresca

I giudici della Corte di Cassazione, nella sentenza n. 24016 depositata il 23 ottobre 2013, hanno respinto il ricorso proposto da un professionista che aveva ricevuto un avviso di accertamento basato sugli studi di settore, ed in questa pronuncia è emerso che in caso di accertamento induttivo il “comportamento antieconomico” del contribuente che ha dichiarato un reddito nettamente inferiore ai costi sostenuti, per il personale dipendente e per i compensi corrisposti a terzi, ha valore indiziario e presuntivo. L’antieconomicità di detto comportamento legittima l’avviso di accertamento, emesso a seguito di procedimento induttivo su studi di settore.

Nel primo grado di giudizio era stato accolto il ricorso del contribuente nei confronti dell’atto impositivo emesso dall’Agenzia dell’Entrate- Ufficio di Bari, ai fini IRPEF, IRAP e IVA per l’anno di imposta 2005. È stato poi sottoposto a giudizio della Suprema Corte il ricorso del contribuente/ avvocato avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale pugliese che, accolto l’appello dell’Amministrazione finanziaria, contro la decisione di primo grado, ha ritenuto legittimo l’atto impositivo, emesso sulla base degli studi di settore, in quanto conforme all’art. 42 del Dpr n. 600 del 1973 e dell’art. 7 della Legge n. 212 del 2000.

Il ricorrente nel giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione ha sostenuto l’infondatezza della pronuncia della CTR della Puglia per tre ordini di motivi. Innanzitutto, ritenendo che la sentenza impugnata fosse viziata da nullità per violazione del principio del contraddittorio e per omessa pronuncia della Commissione sull’istanza di remissione in termini, presentata dall’avvocato- difensore di sé medesimo- dopo l’udienza di discussione del ricorso in appello, rappresentando che “incontrovertibili gravi motivi di salute” avevano impedito la sua tempestiva costituzione in giudizio. Motivo infondato, a giudizio della Corte, in quanto dalla certificazione sanitaria si poteva evincere che il contribuente era consapevole da tempo delle difficoltà di costituirsi in giudizio in modo tempestivo.

L’avvocato- contribuente, in secondo motivo, ha denunciato il vizio di extrapetizione in cui era incorso il giudice dell’appello, perché si era pronunciato nel merito del gravame, laddove l’Amministrazione concludeva il proprio ricorso con la richiesta di dichiarare “nulla” la sentenza impugnata. Anche tale doglianza difensiva è stata disattesa dai giudici della Corte, i quali hanno ritenuto che la CTR non era vincolata esclusivamente all’esame delle conclusioni

relative al ricorso in appello dell'Amministrazione, potendo valutare globalmente anche alla stregua di quanto dedotto dall'intero atto.

Ad avviso del ricorrente, in ultimo, l'aumento del volume di affari nell'anno sottoposto a controllo (2005), era del tutto episodico. Il contribuente ha quindi proposto ricorso in ragione dell'omessa ed adeguata valutazione da parte dell'Ufficio della documentazione sanitaria versata in atti, dalla quale poteva desumersi che – in conseguenza delle notevoli ripercussioni fisiche subite in occasione di un grave sinistro stradale- il reddito per gli anni successivi a quello contestato sarebbe stato sensibilmente inferiore, e sostenendo che il giudice dell'appello non avesse tenuto in giusto conto il costo straordinario del pagamento, nello stesso anno, di una notevole somma di danaro ad un dipendente, in seguito ad una vicenda processuale.

Nella sentenza n. 24016 è ancora una volta rimarcata la necessità della regolare instaurazione in fase amministrativa del contraddittorio con il contribuente. I giudici della Corte di Cassazione argomentano inoltre richiamando il consolidato orientamento giurisprudenziale, tale che, *l'avviso di accertamento non può fondarsi sul mero scostamento dei dati dichiarati dal contribuente rispetto a quelli relativi alla media del settore, dovendo l'Amministrazione finanziaria suffragare la pretesa con ulteriori elementi ed indizi idonei a dimostrarne l'attendibilità. La media di settore in sé considerata non è invero, un fatto sufficiente a fondare la pretesa impositiva di un maggiore reddito, potendo assumere tale valore probatorio solo all'esito della valutazione degli elementi raccolti nel contraddittorio con il contribuente, da instaurarsi a pena di nullità dell'atto impositivo* (Cass. n. 17804/12, Cass. SS. UU. n. 26635/09).

Gli studi di settore si collocano nell'ambito dell'accertamento analitico- induttivo¹, che ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d) del Dpr n. 600/1973, fa riferimento alle presunzioni gravi, precise e concordanti, la dottrina e la giurisprudenza sono concordi nel considerare la loro natura di presunzione semplice, ammissibile di prova contraria. Gli studi di settore non operano automaticamente in fase accertativa, nel caso in cui i ricavi dichiarati dal contribuente si discostano da quelli calcolati dagli studi, gli Uffici valutano in contraddittorio le cause dello scostamento, se errore o anomalia economica.

In particolare le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, nelle sentenze nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009, hanno stabilito che gli studi di settore costituiscono un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege*, ma nasce dal contraddittorio obbligatorio, pena la nullità dell'avviso di accertamento. Lo scostamento del reddito dichiarato dagli studi di settore consente all'Amministrazione

¹ Ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d) del Dpr n. 600/1973, l'Amministrazione finanziaria può procedere alla rettifica delle dichiarazioni *“l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all' articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonchè dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall' articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.*

finanziaria di ipotizzare una possibile anomalia del comportamento fiscale, salva la valutazione di prove contrarie che il contribuente può addurre nella fase del contraddittorio². La Corte di Cassazione, nel caso in esame, ha rigettato il ricorso del contribuente, ed ha accolto le motivazioni della sentenza impugnata, nella quale, rilevato che è stato regolarmente instaurato il contraddittorio in fase amministrativa e che di conseguenza le ragioni del contribuente sono state adeguatamente valutate, la Commissione Tributaria Regionale della Puglia ha affermato l'irrelevanza della documentazione sanitaria prodotta, riguardando accertamenti sanitari successivi (2009) di quattro anni rispetto all'anno di imposta in contestazione (2005), ed ha in più escluso che l'inabilità fisica del ricorrente abbia inciso in concreto sull'attività lavorativa, in considerazione peraltro dell'aumento costante del volume d'affari. Allo stesso modo non era stato dato valore al costo straordinario legato alla vicenda processuale affrontata nello stesso anno.

Di sicuro l'aspetto emblematico della pronuncia che si sta analizzando è l'enunciazione del principio, rimarcato dagli stessi giudici, in base al quale, l'incongruità delle dichiarazioni del contribuente è indice di *comportamento antieconomico* ed ha significato presuntivo e che può da solo legittimare l'emissione dell'avviso di accertamento, ritenuto un elemento sintomatico per la ricostruzione del reddito del contribuente. La corte ha motivato la decisione ribadendo che in tema di accertamento induttivo mediante studi di settore l'Amministrazione finanziaria può fondare il proprio convincimento in base alla sintomaticità di alcuni elementi alla ricostruzione del reddito del contribuente, come chiarito nella sentenza Cass. n. 16430 del 2011, e ripreso di recente nell'ordinanza n. 2805 del 6 febbraio 2013, in cui si legge che *“l'Ufficio non è tenuto a verificare tutti i dati richiesti per uno studio generale di settore, potendosi basare anche solo su alcuni elementi ritenuti sintomatici per la ricostruzione del reddito del contribuente”*.

L'Amministrazione finanziaria può rettificare la dichiarazione del contribuente sulla base di scelte ritenute antieconomiche, ed è bene sottolineare che in questo caso, pur non facendo espressamente riferimento ai principi di cui all'art. 37 *bis* del dpr n. 600/1973, si attribuisce nell'ambito degli studi di settore valenza presuntiva al fenomeno antieconomico.

Cass. civ. Sez. V, Sent., 23-10-2013, n. 24016

² Nella sentenza della Corte di Cassazione, sez. trib., n. 23994 del 23 ottobre 2013, i giudici di legittimità hanno ribadito che nel caso dell'accertamento fondato sugli studi di settore è momento più importante è rappresentato dal contraddittorio, non essendo sufficiente il rilevamento di uno scostamento fra il reddito dichiarato e quello accertato con metodo standardizzato.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PIVETTI Marco - Presidente -

Dott. VALTUTTI Antonio - rel. Consigliere -

Dott. OLIVIERI Stefano - Consigliere -

Dott. CIGNA Mario - Consigliere -

Dott. PERRINO Angelina Maria - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 1228/2012 proposto da:

A.A. in proprio, elettivamente domiciliato in ROMA PIAZZA DELLA LIBERTA' 10, presso lo studio dell'avvocato PATERNOSTRO GEMMA, rappresentato e difeso dall'avvocato APREA ANTONIO con studio in BARI VIA TREVISANI 106 (avviso postale);

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 155/2011 della COMM.TRIB.REG. di BARI, depositata il 26/09/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 17/12/2012 dal Consigliere

Dott. ANTONIO VALITUTTI;

udito per il controricorrente l'Avvocato ZERMAN che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. BASILE Tommaso, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

1. Con sentenza n. 155/9/11, depositata il 26.9.11, la Commissione Tributaria Regionale della Puglia accoglieva l'appello proposto dalla Agenzia delle Entrate - Ufficio di Bari avverso la decisione di primo grado, con la quale era stato accolto il ricorso proposto dall'avv. A.A. nei confronti dell'avviso di accertamento, emesso dall'Ufficio ai fini IRPEF, IRAP ed IVA per l'anno di imposta 2005.

2. La CTR - in riforma della decisione di prime cure - riteneva, invero, del tutto legittimo l'atto impositivo, emesso dall'Amministrazione finanziaria sulla base degli studi di settore e tenuto conto delle ragioni esposte dal contribuente, poichè pienamente conforme al disposto del *D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, e L. n. 212 del 2000, art. 7.*

3. Per la cassazione della sentenza n. 155/9/11 ha proposto ricorso il contribuente affidato a tre motivi, ai quali l'Agenzia delle Entrate ha replicato con controricorso ha replicato con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, l' A. denuncia la violazione degli artt. 101 e 184 bis c.p.c., *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, e art. 111 Cost.*, in relazione *all'art. 360 c.p.c.*, n. 4.

1.1. La sentenza di appello sarebbe, invero, a parere del ricorrente, affetta da nullità per violazione del principio del contraddittorio previsto *dall'art. 101 c.p.c.*, e *art. 111 Cost.*, nonché per omessa pronuncia ai sensi del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, e art. 112 c.p.c.*, per non essersi la CTR pronunciata affatto sull'istanza di rimessione in termini, proposta dall' A. in data 12.7.11, dopo la celebrazione dell'udienza di discussione del ricorso in appello dell'Amministrazione finanziaria, tenutasi in data 30.6.11. Con tale istanza, l' A. - difensore di

sè medesimo, attesa la sua qualità di avvocato - chiedeva di essere rimesso in termini per la costituzione nel giudizio di secondo grado, essendogli stata la tempestiva costituzione in siffatto giudizio impedita - a suo dire - da "incontrovertibili gravi motivi di salute".

Su tale domanda del contribuente, peraltro, il giudice del gravame non si sarebbe espresso in alcun modo, provvedendo, per contro, al deposito della sentenza, in data 26.9.11.

1.2. Il motivo è infondato.

1.2.1. Non può revocarsi in dubbio, infatti, che la rimessione in termini, tanto nella versione prevista dall'art. 184 bis, quanto in quella di più ampia portata prefigurata dal novellato *art. 153 c.p.c.*, comma 2, presupponga la tempestività dell'iniziativa della parte che assuma di essere incorsa in una decadenza per causa ad essa non imputabile. Siffatta tempestività postula, invero, un'immediata reazione della parte stessa al palesarsi della necessità di svolgere un'attività processuale ormai preclusa, ovvero sia non appena la medesima abbia acquisito la consapevolezza di avere violato il termine stabilito dalla legge o dal giudice per il compimento dell'atto (Cass. 23561/11, 4841/12).

1.2.2. Ebbene, nel caso di specie, l' A. ha depositato il ricorso per rimessione in termini il 12.7.11,, ossia a distanza di oltre due mesi dalla scadenza del termine nel quale si sarebbe dovuto costituire nel giudizio di appello (ossia il 6.5.11, essendo stata la notifica dell'atto di gravame effettuata nei suoi confronti il 7.3.11), e solo dopo che l'udienza di discussione era stata già tenuta. Nè il ricorrente lamenta in alcun modo una omissione di notifica, ovvero della comunicazione della data di udienza, tali da poter influire sull'instaurazione del contraddittorio e sull'esercizio del diritto di difesa.

D'altra parte, dalla certificazione sanitaria in data 11.7.11, riprodotta nel ricorso, si evince che il contribuente si trovava in precarie condizioni di salute, quanto alla deambulazione, fin dall'inizio dell'anno 2011, sicchè il medesimo era certamente consapevole da tempo della difficoltà di costituirsi tempestivamente in udienza, per cui ben poteva - e doveva - predisporre per tempo l'istanza in parola.

La censura in esame va, pertanto, rigettata.

2. Con il secondo motivo di ricorso, l' A. denuncia, poi, la violazione *dell'art. 112 c.p.c.*, in relazione *all'art. 360 n. 4 c.p.c.*.

2.1. La decisione di seconde cure sarebbe, infatti, affetta da nullità - secondo il ricorrente - anche sotto un secondo profilo, ovvero sia per essersi la CTR pronunciata nel merito del gravame, accogliendo l'appello dell'Ufficio, pur avendo l'Amministrazione concluso il proprio ricorso chiedendo dichiararsi la "nullità" dell'impugnata sentenza. Il giudice di appello sarebbe, di conseguenza, incorso nel vizio di extrapetizione, con conseguente nullità della decisione resa nel giudizio di gravame.

2.2. La censura è infondata.

2.2.1. Il solo fatto che erroneamente l'atto di appello dell'Agenzia delle Entrate si concluda con la richiesta di dichiarare "nulla" la sentenza di primo grado, non comporta extrapetizione, per essersi il giudice pronunciato sul merito della vicenda. Va considerato - per vero - che, come lo stesso ricorrente riconosce (pp. 5 e 6 del ricorso), l'Amministrazione aveva compiutamente riproposto le difese di merito già avanzate in prime cure, circa la legittimità dell'atto impositivo emesso nei confronti dell' A., non avendo, quindi, incentrato affatto il proprio gravame su presunti vizi idonei ad inficiare la validità della sentenza di primo grado.

2.2.2. D'altro canto, deve ritenersi che la valutazione dell'atto di appello, da parte del giudice di seconde cure, non possa che essere globale, nel senso che essa debba essere condotta in relazione all'intero atto, tenendo conto anche delle deduzioni contenute nel corpo di esso, e senza limitarsi al solo esame delle relative conclusioni (cfr. Cass. 17013/10). Sicchè, nel caso concreto, correttamente la CTR non si è ritenuta vincolata dalle sole conclusioni del ricorso in appello dell'Amministrazione, ed ha provveduto a determinare il thema decidendum del giudizio di gravame anche alla stregua di quanto dedotto nell'intero atto.

Anche il presente motivo di ricorso va, dunque, disatteso.

3. Con il terzo motivo, l' A. denuncia, infine, l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione su un fatto decisivo della controversia, in relazione *all'art. 360 c.p.c.*, n. 5.

3.1. Il giudice di appello avrebbe, difatti, omesso di valutare adeguatamente - a parere del ricorrente - la documentazione sanitaria versata in atti, dalla quale si desumerebbe, a suo avviso, che - in conseguenza delle notevoli ripercussioni fisiche subite in conseguenza di un grave sinistro stradale - il reddito di esso istante per gli anni successivi a quello in contestazione (2005) sarebbe stato sensibilmente inferiore. Di qui il carattere "del tutto episodico" che l'aumento del volume di affari nel 2005 rivestirebbe, ad avviso dell' A..

Come pure, il giudice di appello non avrebbe tenuto in alcun conto, secondo il ricorrente, il costo straordinario costituito dal pagamento di una notevole somma di denaro ad un dipendente, all'esito di una vertenza di lavoro da questi incardinata nei suoi confronti.

3.2. Anche la censura in esame si palesa, peraltro, del tutto infondata.

3.2.1. La motivazione dell'impugnata sentenza, non merita, invero, censura alcuna da parte di questa Corte, palesandosi essa del tutto corretta e logica, nonchè in linea con le affermazioni di questo giudice di legittimità in materia di accertamento induttivo fondato su studi di settore. Secondo il costante insegnamento di questa Corte, infatti, l'avviso di accertamento non può fondarsi sul mero scostamento dei dati dichiarati dal contribuente rispetto a quelli relativi alla media del settore, dovendo l'Amministrazione suffragare la pretesa con ulteriori elementi ed indizi idonei a dimostrarne l'attendibilità.

Di più, l'Ufficio è tenuto ad instaurare un contraddittorio con il contribuente ed a tenere conto

delle sue giustificazioni, si da pervenire ad un adeguamento personalizzato delle risultanze di tali studi, che tenga conto della probabilità di errore nella stima. La media di settore in sè considerata non è, per vero, un fatto sufficiente a fondare la prova presuntiva di un maggior reddito, potendo assumere tale valore probatorio solo all'esito della valutazione degli elementi raccolti nel contraddittorio con il contribuente, da instaurarsi a pena di nullità dell'atto impositivo (Cass. 17804/12, Cass.S.U. 26635/09).

3.2.2 Ebbene, nel caso concreto, l'impugnata sentenza - dato atto della regolare instaurazione del contraddittorio con l' A. in fase amministrativa - ha adeguatamente valutato le ragioni esposte dal contribuente, pervenendo al convincimento che la documentazione sanitaria dal medesimo prodotta fosse irrilevante, poichè riguardante accertamenti sanitari eseguiti nell'anno 2009, ossia successivi di quattro anni rispetto all'anno di imposta in contestazione (2005). La CTR ha, dipoi, considerato che l'inabilità fisica del ricorrente non aveva potuto, in concreto, incidere sulla sua capacità lavorativa, come da questi dedotto, essendosi verificato, negli ultimi quattro anni, un costante e regolare aumento dei ricavi conseguiti dall' A. nello svolgimento della sua attività di avvocato.

Allo stesso modo - in considerazione del costante aumento del volume di affari - a parere della CTR non poteva ascriversi un significativo rilievo ad un isolato costo straordinario, per il personale dipendente, affrontato dall' A. nell'anno in considerazione.

Per contro, il giudice di appello ha rilevato che assume certamente valore significativo, sul piano indiziario e presuntivo, il comportamento antieconomico del contribuente, concretatosi nella dichiarazione, da parte del medesimo, di un reddito nettamente inferiore - nell'anno 2005 - ai costi sostenuti per il personale dipendente e per compensi corrisposti a terzi. E non può revocarsi in dubbio che, in caso di accertamento induttivo fondato su studi di settore, l'Ufficio ben possa fondarsi anche solo su alcuni elementi ritenuti sintomatici per la ricostruzione del reddito del contribuente (Cass. 16430/11).

Orbene è indubitabile che, a fronte di un percorso motivazionale corretto e logicamente coerente come quello suesposto, non possa questa Corte censurarne le risultanze, operando un riesame del merito dell'intera vicenda processuale alla stregua delle deduzioni di parte ricorrente, essendo siffatto riesame certamente inibito nella presente sede di legittimità (Cass. 2357/04, 27197/11).

4. Per tutti i motivi esposti, pertanto, il ricorso dell' A. non può che essere rigettato, con conseguente condanna del ricorrente alle spese del presente giudizio, nella misura di cui in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte Suprema di Cassazione;

rigetta il ricorso; condanna il ricorrente alle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 5.500,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Tributaria, il 17 dicembre 2012.

Depositato in Cancelleria il 23 ottobre 2013