

Civile Ord. Sez. 5 Num. 2102 Anno 2021

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 29/01/2021

## ORDINANZA

6626  
2020  
sul ricorso iscritto al n. 4587/2013 R.G. proposto da  
Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in  
Roma, Via dei Portoghesi n. 12

- *ricorrente* -

contro

Capitano Diego, rappresentato e difeso, giusta mandato in calce al  
controricorso, dall'Avv. Alessandro Dagnino, elettivamente domiciliato presso il  
suo studio, in Roma, Piazza Benedetto Cairoli n. 2

1  
Cons.Est.Luigi D'Orazio

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia, n. 12/25/2011, depositata il 2 febbraio 2011.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 19 novembre 2020 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

#### RILEVATO CHE:

1.La Commissione tributaria regionale della Sicilia accoglieva l'appello proposto da Diego Capitano, esercente attività di manutenzioni edili nel Comune di Racalmuto, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Agrigento, che aveva respinto il ricorso del contribuente contro l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate nei suoi confronti, per l'anno 1999, per Irpef, con l'utilizzo degli studi di settore, in quanto l'ammontare dei ricavi dichiarati per lire 28.671.000 era inferiore ai ricavi desumibili dagli studi di settore, con reddito imponibile portato da lire 25.404.000 a lire 59.602.000. Il giudice di appello rilevava che l'Ufficio si era contraddetto in relazione alla effettiva presentazione del contribuente nel giorno stabilito per l'espletamento del contraddittorio, né aveva depositato alcun documento capace di dimostrare il regolare svolgimento della fase del contraddittorio. Inoltre, secondo il giudice di appello l'avviso era motivato in modo incompleto e le incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dallo studio di settore non erano gravi. Sarebbe stato onere dell'Amministrazione dare la dimostrazione della gravità dello scostamento fra tali valori. L'attività del contribuente era, poi, di dimensioni assolutamente modeste e veniva svolta in "un piccolo e depresso comune interno della Sicilia". Né l'Ufficio avrebbe supportato le sue presunzioni con qualsivoglia altro elemento di prova di una maggiore capacità contributiva. Inoltre, l'Ufficio non avrebbe dato la prova del regolare svolgimento del contraddittorio, né avrebbe motivato l'avviso indicando le ragioni per le quale

sarebbero state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio.

2. Avverso tale pronuncia propone ricorso per cassazione l'Agencia delle entrate.

3. Resiste con controricorso il contribuente, depositando memoria scritta.

**CONSIDERATO CHE:**

1. Preliminarmente, deve essere rigettata l'eccezione di tardività del ricorso per cassazione sollevata dal controricorrente.

1.1 Invero, deve tenersi conto della sospensione dei termini dal 6-7-2011 al 30-6-2012, in quanto il debito fiscale era al di sotto la soglia dei 20.000,00 con esclusione delle sanzioni. Infatti, dalla sentenza della Commissione regionale risulta che, per l'anno 1999, la maggiore imposta Irpef era di € 5.854,04, con una maggiore addizionale regionale di € 88,31 e maggiori contributi previdenziali per € 2.826,05. Inoltre, la maggiore imposta Irap era di € 750,41 e quanto all'Iva era di € 3.532,57. Il totale era, dunque, di € 13.051,38, quindi sotto la soglia degli € 20.000,00. La sanzione di € 8.781,06 non deve essere computata a tali fini.

1.2. Infatti, ai sensi dell'art. 39 comma 12 d.l. 6 luglio 2011, n. 98 "al fine di ridurre il numero delle pendenze giudiziarie e, quindi, concentrare gli impegni amministrativi e le risorse sulla proficua e spedita gestione del procedimento di cui al comma 9 le liti fiscali di valore non superiore a 20.000 euro in cui è parte l'Agencia delle entrate, pendenti alla data del 31 dicembre 2011, dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio...possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio con il pagamento delle somme determinate ai sensi dell'articolo 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289".

Inoltre, all'art. 39, comma 12, lettera c) si precisa che "le liti fiscali che possono essere definite ai sensi del presente comma sono sospese fino al 30 giugno 2012. Per le stesse sono altresì sospesi, sino al 30 giugno 2012 i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per

cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, compresi i termini per la costituzione in giudizio”.

1.3.La controversia in esame, in effetti, ha per oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento che ha rideterminato il reddito di impresa in lire 59.602.000 ai fini Irpef (da lire 25.404.000), il valore della produzione Irap da lire 48.022.000 a lire 82.220.000, il volume di affari Iva da lire 27.810.000 a lire 62.008.0000, con maggiori imposte irrogate al di sotto degli € 20.000,00.

Tenendo conto della sospensione ex lege il ricorso per cassazione doveva essere spedito per la notifica entro il 15 marzo 2013, ed è stato spedito per la notifica il 4 febbraio 2013, sicchè risulta tempestivo.

2.Con il primo motivo di impugnazione l'Agenzia deduce la "omessa e/o insufficiente motivazione, con riferimento all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c." , in quanto, in realtà, l'atto di invito al contraddittorio è stato notificato al contribuente "a mani proprie", sicchè, non essendo stato utilizzato il servizio postale, non vi era alcun "avviso" da produrre. Il contribuente non ha voluto partecipare al procedimento, né ha fornito alcuna prova contraria nell'ambito del processo, senza dimostrare le ragioni per cui lo studio di settore applicatogli non poteva trovare applicazione con riferimento alla propria realtà economico-aziendale. La gravità dello scostamento emergeva, peraltro, immediatamente, in quanto il reddito risultante dallo studio di settore, per lire 62.869.000 era il doppio di quello dichiarato dal contribuente, pari a lire 28.671.000. Inoltre, lo studio di settore utilizzato prevedeva la "localizzazione dell'attività per il 100 % nella voce D 18 - Isole, sicchè si è tenuto conto della localizzazione dell'impresa. Si è poi fatto riferimento allo svolgimento dell'attività in proprio, senza dipendenti (pagina 6 dell'elaborazione GERICO), svolgentesi in locali con determinate dimensioni ed attrezzature tecniche.

3.Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente deduce la "violazione del d.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, e dell'art. 62 bis del d.l. 30-8-1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 427/1993, con riferimento all'art. 360 n. 3 c.p.c.", in quanto il semplice scostamento, superiore al doppio, era già

sufficiente a giustificare l'accertamento dei maggiori ricavi. Inoltre, il contribuente, benchè regolarmente convocato, non si è presentato al contraddittorio, non rappresentando, quindi, all'Amministrazione la realtà della ditta. Con l'invito al contraddittorio e l'allegazione dello studio di settore SG69E sono stati portati a conoscenza del contribuente i motivi della rettifica

4.I motivi, che vanno esaminati congiuntamente per ragioni di connessione, sono fondati.

4.1. Invero, si premette che, poiché la sentenza del giudice di appello è stata depositata il 2-2-2011, trova applicazione il vizio di motivazione di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., prima delle modifiche di cui al d.l. 83/2012, in vigore solo per le sentenze depositate a decorrere dall'11-9-2012. Il vizio di insufficiente motivazione, dunque, è stato dedotto in modo corretto, non essendo ancora necessario l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso tra le parti.

4.3. Va, anzitutto, osservato che nel controricorso il contribuente ha riportato i motivi di censura proposti avverso l'avviso di accertamento nel primo grado di giudizio, sintetizzati nella "non pertinenza dello studio di settore all'attività dallo stesso esercitata" (n. 1) e nella "carezza di motivazione dell'avviso di accertamento" (n. 29).

Pertanto, la questione in ordine alla asserita mancata convocazione per il contraddittorio con il contribuente è sorta, non con i motivi di ricorso, ma successivamente, quando, in sede di controdeduzioni nel giudizio di primo grado, l'Agenzia ha dapprima affermato che il contraddittorio vi era stato (cfr. sentenza della CTR "il contribuente nel giorno prestabilito si è presentato chiedendo l'annullamento e l'archiviazione dell'invito - righe 34-35") e, poi, ha dichiarato che il contribuente non aveva preso parte al contraddittorio perchè non presentatosi volontariamente ("poichè l'odierno ricorrente alla data a suo tempo fissata non si è presentato per i motivi che sicuramente lo stesso non era in grado di controbattere" - righe 9-10).

Nella sentenza della CTR si aggiunge che "malgrado nell'avviso si riferisca di

una mancata presentazione all'invito, l'Ufficio non ha depositato alcun documento capace di provare il regolare svolgimento della necessaria fase del contraddittorio preventivo (cfr. pagina 4 della motivazione della sentenza di appello).

Pertanto, è pacifico, per averlo verificato il giudice di appello che "nell'avviso" si fa riferimento ad "una mancata presentazione all'invito".

A nulla rileva, dunque, una volta che è pacifico che l'avviso di accertamento era motivato con riferimento, non solo agli studi di settore, ma anche alla mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio preventivo, che l'Agenzia delle entrate abbia mostrato una qualche confusione nel redigere le proprie controdeduzioni.

Del resto, il contribuente, nel ricorso originario, come affermato dallo stesso in sede di controricorso, ha ammesso di avere dedotto solo due doglianze, del tutto estranee alla pretesa mancata convocazione per l'espletamento del contraddittorio preventivo.

4.4. Nè il giudice di appello ha tenuto conto, ed in ciò si incentra il vizio di insufficiente motivazione, del fatto che lo studio di settore applicato teneva conto sia della localizzazione della attività, in quanto per il 100 % era stata inserita nella voce D18-Isole di Gerico, sia dello svolgimento dell'attività in proprio, senza dipendenti, con riferimento alla dimensione dei locali dell'impresa ed alle attrezzature tecniche utilizzate.

4.5. Inoltre, si aggiunge che per questa Corte, a sezioni unite, 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. 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).

4.6. Pertanto, nel caso in cui il contraddittorio sia stato regolarmente attivato ed il contribuente abbia omesso di parteciparvi o si sia astenuto dalle 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 dati desunti dagli studi di settore (Cass., 20 settembre 2017, n. 21754; Cass., 30 ottobre 2018, n. 27617; Cass., 30 ottobre 2018, n. 27617).

Una volta, dunque, che l'Amministrazione ha dimostrato la sussistenza di gravi incongruenze tra i dati emergenti dagli studi di settore ed il reddito dichiarato dal contribuente, grava su questi, al fine di superare la presunzione di reddito

determinata dalla procedura standardizzata, l'onere di dimostrare, attraverso informazioni ricavabili da fonti di prova acquisite al processo con qualsiasi mezzo, la sussistenza di circostanze di fatto tali da far discostare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento e giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale in virtù di detta procedura (Cass., 15 gennaio 2019, n. 769).

4.7. Inoltre, in precedenza questa Corte ha ritenuto come scostamenti solo lievi, e quindi inidonei alla rettifica dei redditi quelli del 4,23 % (Cass., 14 luglio 2017, n. 17486), del 7 % (Cass., 26 settembre 2014, n. 20414), del 10 % (Cass., 2637/2019), del 21 % (Cass., 10 novembre 2015, n. 22946), con la precisazione che la nozione di "grave incongruenza" non può essere ricavata avendo riguardo in via assoluta a precise soglie quantitative fisse di scostamento, essendo, 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.

Pertanto, si è aggiunto (Cass., sez. 5, 29 marzo 2019, n. 8854) che, al fine di individuare divergenze significative tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti dagli studi di settore, si può anche fare riferimento all'art. 2 comma 1 lettera a del d.p.r. 16-9-1996, n. 570 ("regolamento per la determinazione dei criteri in base ai quali la contabilità ordinaria è considerata inattendibile, relativamente agli esercenti attività di impresa, arti e professioni"), il quale dispone: "ai medesimi fini indicati nel comma 1, le contraddizioni tra le scritture obbligatorie e i dati e gli elementi direttamente rilevati si considerano gravi e rendono altresì inattendibile la contabilità ordinaria degli esercenti attività di impresa, quando: a) i valori rilevati a seguito di ispezioni o verifiche, anche parziali...abbiano uno scostamento, rispetto a quelli indicati in contabilità, superiore al 10 per cento del valore complessivo delle voci interessate, a condizione che tale scostamento non sia riconducibile a errata applicazione dei



criteri di valutazione ovvero di imputazione temporale”.

Analogamente al comma 2 lettera b) dell'art. 1 del d.p.r. 570/1996, si prevede che “tali contraddizioni” si considerano “gravi” quando “non risultano indicati in alcuna delle scritture contabili o, in mancanza dell'obbligo di indicazione nelle stesse, in altra documentazione attendibile, uno o più beni strumentali...il cui valore complessivo sia superiore al 10 per cento di quello di tutti i beni strumentali utilizzati...”.

4.8.Pertanto, lo scostamento di almeno il 10 % tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore può rappresentare una soglia di sbarramento idonea a far ritenere che una percentuale di scostamento superiore può costituire uno degli indici spia della gravità della incongruenza.

4.9.Con la precisazione ulteriore che, in tema di accertamento basato sugli studi di settore, anche alla luce della giurisprudenza eurounitaria, il presupposto della “grave incongruenza” di cui all'art. 62 sexies, comma 3, del d.l. n. 331 del 1993 (conv., con modif., dalla l. n. 427 del 1993) è necessario anche per gli avvisi di accertamento notificati dopo il 1° gennaio 2007, in quanto l'art. 10, comma 1, della l. n. 146 del 1998, pur dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 23, della l. n. 296 del 2006 (in vigore dal 1° gennaio 2007), continua a fare riferimento al detto art. 62 sexies, che, pertanto, non può ritenersi implicitamente abrogato (Cass., sez. 5, 29 marzo 2019, n. 8854)

4.10.Nella specie, lo scostamento tra l'importo dei ricavi dichiarati dalla società e quelli calcolati in base agli studi di settore è molto superiore al 10 %, tanto che il reddito risultante dallo studio di settore è pari al doppio di quello dichiarato dal contribuente.

5.La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione

RGN 4587 2013

tributaria regionale della Sicilia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 19 novembre 2020

Il Presidente

Ettore Cirillo

