

Civile Ord. Sez. 5 Num. 13426 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: GUIDA RICCARDO

Data pubblicazione: 28/04/2022



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

FEDERICO SORRENTINO Presidente
ANDREINA GIUDICEPIETRO Consigliere
ROSITA D'ANGIOLELLA Consigliere
VALENTINO LENOCI Consigliere
RICCARDO GUIDA Consigliere Rel.

IRPEF, IRAP
ACCERTAMENTO

R.G. N. 10189/2014

CC - 21/04/2022

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n. 10189/2014 proposto da:

BARTOLINI PAOLO, rappresentato e difeso dall'avvocato Nino Scipelliti, dall'avvocato Elena Bellandi e dall'avvocato Ornella Manfredini, elettivamente domiciliato in Roma, via G. Avezzana, n. 1, presso lo studio dell'avvocato Ornella Manfredini.

- ricorrente -

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato.

- controricorrente -



Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. TOSCANA n. 26/13/13, depositata il 27/02/2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 21 aprile 2022 dal consigliere Riccardo Guida.

Rilevato che:

1. Paolo Bartolini, tassista fiorentino, impugnò l'avviso di accertamento, fondato su metodo analitico-induttivo, che recuperava a tassazione, ai fini Irpef e Irap, per il 2003, maggiori ricavi per euro 77.717,00, rispetto a quelli dichiarati, pari a euro 22.514,00;

2. la Commissione tributaria provinciale di Firenze, in parziale accoglimento del ricorso, ridusse i ricavi a euro 60.000,00, con sentenza (n. 77/11/10) che è stata confermata dalla Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") della Toscana, la quale ha disatteso l'appello principale del contribuente e quello incidentale dell'Amministrazione finanziaria ("A.F.") basandosi sulle seguenti considerazioni: (i) l'accertamento analitico-induttivo è corretto in quanto (cfr. pag. 2 della sentenza) «attesa la modestia costante degli incassi giornalieri in rapporto anche ai turni di lavoro dichiarati, la mancanza di corse convenzionate, la cadenza anch'essa costante nel tempo e negli importi delle schede carburanti, l'esiguità dei costi di manutenzione che incidono sulla elaborazione della congruità dei ricavi, il basso ricavo medio a chilometro percorso (ricavi dichiarati/km dichiarati), unitamente alle caratteristiche di esercizio dell'attività svolta in una città come Firenze di forte valenza turistica e commerciale, costituiscono gravi incongruenze che inficiano l'attendibilità della contabilità del contribuente»; (ii) la ricostruzione dei ricavi operata dall'ufficio trova fondamento nelle dichiarazioni del contribuente (circa i km percorsi), nel dato oggettivo rappresentato dal sistema tariffario fissato con apposito regolamento dell'Amministrazione comunale, nella lunghezza media di una corsa



(km 3,2) che appare verosimile perché individuata da accordi sul tariffario intercorsi tra il Comune e le organizzazioni di categoria, dalla quale è possibile desumere il numero delle corse annue, il cui costo unitario è stato tratto dal tariffario; (iii) al contrario, non è verosimile un reddito mensile di poco superiore a euro 1.000,00, in relazione al (*ibidem*) «tipo di attività [...] e al tipo di ambiente in cui è svolta»; (iv) è corretto anche l'apprezzamento del primo giudice in merito ai cd. "percorsi a vuoto", improduttivi di ricavi;

3. il contribuente propone ricorso con sette motivi, illustrati con una memoria, per la cassazione della sentenza di appello e l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso;

Considerato che:

1. con il primo motivo di ricorso [«Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 7, I comma, l. 212/2000, in relazione all'art. 360 c.p.c., I comma, n. 3»], si censura la sentenza impugnata che non ha considerato che l'avviso di accertamento si fonda su accordi intercorsi tra il Comune di Firenze e le associazioni di categoria, su un comunicato stampa del Comune di Firenze, oltre che sul Regolamento per il servizio di taxi allegato alla delibera del Consiglio Comunale di Firenze n. 432/295 del 28/05/2003, quali documenti non allegati all'avviso né messi a disposizione del contribuente;

2. con il secondo motivo [«Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 5 d.lgs. 19/06/1997, n. 218, in relazione all'art. 360 c.p.c., I comma, n. 3»], si censura la sentenza impugnata che non ha considerato che, in fase procedimentale, non è stato garantito il contraddittorio con il contribuente;

3. con il terzo motivo [«Violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2697 c.c. e 62 sexies d.l. 331/1993, conv. in l. 427/1993, in relazione all'art. 360 c.p.c., I co. n. 3»], si censura la sentenza impugnata che ha errato nella distribuzione dell'onere della prova, tra



fisco e contribuente, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, perché ha trascurato che i ricavi dichiarati erano congrui con gli studi di settore del 2003, e che quindi esisteva una presunzione di "normalità reddituale", a fronte della quale spettava all'erario dimostrare una specifica realtà economica, diversa da quella dichiarata dal contribuente e "presuntivamente vera";

4. con il quarto motivo [«Motivazione meramente apparente sui presupposti dell'accertamento ai sensi dell'art. 62 *sexies* d.l. 331/1993, conv. in l. 427/1993. Nullità della sentenza per violazione degli artt. 132, II co., n. 4 c.p.c., 118 disp. att. c.p.c., 36 d.lgs. 546/92, 156 c.p.c., in relazione all'art. 360, I comma, n. 4, c.p.c.»], si censura la sentenza impugnata che, nell'individuare le "gravi incongruenze" tra i redditi dichiarati e quelli desumibili dall'attività svolta, si è limitata al mero riepilogo degli elementi indicati dall'ufficio (turni di lavoro, schede carburante, tariffe, vocazione turistica della città di Firenze), senza spiegare quali di tali elementi siano stati reputati rilevanti nonché più convincenti degli argomenti contrari adottati dal contribuente;

5. con il quinto motivo [«Omessa pronuncia sui motivi di gravame, in relazione all'art. 360 c.p.c., I comma, n. 4»], si censura la sentenza impugnata che ha omesso di pronunciare sul motivo di appello relativo all'errore logico-matematico dell'avviso di accertamento, in quanto l'ufficio ha ricostruito il "costo della corsa media" sulla base: del percorso medio di avvicinamento al cliente, quantificato in 3,2 km, e addebitato nella quota fissa di euro 2,50, corrispondente allo scatto di inizio corsa; del percorso medio con il cliente a bordo, stimato in 3,2 km, moltiplicato per il costo previsto dal tariffario di euro 0,81/km e addebitato al cliente per euro 2,59. L'Agenzia, pertanto, ha ipotizzato un costo che remunera un percorso di 6,4 km, ma quando si è trattato di calcolare il numero presunto di



corse annue, da moltiplicare per il costo medio per addvenire, in base al metodo di calcolo prescelto, ai ricavi accertati, anziché dividere la percorrenza annua per 6,4 (km), l'ha divisa per 3,2 (km), e per effetto di tale errore ha raddoppiato il numero delle corse presunte e, conseguentemente, i presunti ricavi;

6. con il sesto motivo [«Violazione dell'art. 39, 1° comma, lett. d), d.p.r. 600/73 e degli artt. 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360, I comma, n. 3 c.p.c.»], si censura la sentenza impugnata che ha ritenuto "convincente" la ricostruzione dei ricavi effettuata dall'ufficio, in assenza di presunzioni gravi, precise e concordanti, in quanto la deduzione presuntiva dei ricavi non poggia su fatti noti, ma su elementi presuntivi (quali la "percorrenza annua", il "costo medio" di una corsa e la "percorrenza media"), il che ha anche comportato la violazione del divieto di "doppia presunzione". Nel dettaglio, il giudice di appello ha trascurato che: nell'ambito della percorrenza annua, indicata dal contribuente, va ricompresa anche quella "a vuoto" effettuata senza cliente a bordo; il "costo medio" non può essere desunto dal tariffario comunale; il dato della "corsa media", stimata in 3,2 km, quale elemento decisivo della causa, al fine di determinare sia il numero delle corse annue (32.256 km dichiarati dal contribuente nello studio di settore/3,2 km = 10.080 corse effettuate), sia il costo della corsa media, proviene da fonti giornalistiche (la Repubblica e La Nazione del 14/02/2007), che riferivano di "accordi" raggiunti tra Comune e associazione di categoria per il rinnovo del tariffario per il 2007, e da un comunicato stampa del Comune di Firenze, ma non è mai stato oggetto di accordo, trattativa o simulazioni concordate, intercorsi tra l'Amministrazione comunale e le cooperative di tassisti, né questi ultimi, in alcuna sede, hanno mai accettato tale indice chilometrico;



7. con il settimo motivo [«Violazione e falsa applicazione dell'art. 115, II comma, c.p.c., in relazione all'art. 360, I comma, n. 3 c.p.c.»], il ricorrente assume che la sentenza impugnata, dopo avere affermato che la ricostruzione dei ricavi presunti è convincente, soggiunge che, per contro, non è verosimile che l'attività di tassista produca redditi di poco superiori a mille euro al mese. Ascrive, quindi, al giudice tributario di appello di avere attribuito valore del fatto notorio (art. 115, secondo comma, cod. proc. civ.), al "preconcetto" e alla mera "diceria popolare" che associa lauti guadagni all'attività di tassista;

8. il primo e il secondo motivo, suscettibili di essere esaminati insieme per connessione, sono inammissibili;

8.1. ciascun rilievo critico pecca d'autosufficienza in quanto il ricorrente non ha indicato dove, nel ricorso introduttivo e nell'atto di appello, siano state articolate le doglianze in esame. Si tratta, in sostanza, di censure nuove, che non è consentito fare valere, per la prima volta, in sede di legittimità. È stato infatti chiarito (cfr. Cass. 10/03/2022, n. 7805, anch'essa in tema di accertamento analitico induttivo del reddito di un tassista) che «qualora una questione giuridica - implicante un accertamento di fatto - non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che la proponga in sede di legittimità, al fine di non incorrere nell'inammissibilità per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso in Cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto per consentire alla Corte di controllare, *ex actis*, la veridicità di tale asserzione prima di esaminare nel merito la censura stessa (*ex multis*, cfr., Sez. 6-5, 13/12/2019, n. 32804).»;



9. il quarto motivo, il cui esame è prioritario rispetto al terzo, al sesto e al settimo motivo, trattandosi di *error in procedendo*, non è fondato;

9.1. le Sezioni unite di questa Corte hanno affermato che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, allorquando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. 19/06/2018, n. 16159 [p. 7.2.], che menziona Cass. Sez. U. 03/11/2016, n. 22232; conf.: Cass. Sez. U. nn. 22229, 22230, 22231, del 2016. I medesimi concetti giuridici sono espressi da Cass. Sez. U. 24/03/2017, n. 766; Cass. Sez. U. 09/06/2017, n. 14430 [p. 2.4.]; Cass. Sez. U. 18/04/2018, n. 9557 [p. 3.5.]). Nella specie, diversamente da quanto prospetta il contribuente, il giudice di appello illustra, con sufficiente chiarezza, le ragioni del proprio convincimento ed i motivi della ravvisata legittimità dell'atto impositivo;

10. il quinto motivo, anch'esso attinente ad un *error in procedendo*, e dunque prioritario rispetto alle residue censure riguardanti *errores in iudicando* (il terzo, il sesto e il settimo motivo), è fondato;

10.1. la sentenza impugnata ha riconosciuto la legittimità dell'atto impositivo senza esaminare il motivo di appello (riprodotto, per autosufficienza, nella nota n. 11 a piè di pag. 14 del ricorso per cassazione) per il quale l'accertamento presuntivo dei ricavi operato dall'ufficio finanziario era sorretto da un "grossolano errore logico-matematico". Infatti, in base all'allegazione del contribuente, tralasciata dal giudice di appello, al fine di ricostruire con metodo



analitico-induttivo i ricavi, il numero delle corse (presunte) è stato determinato dividendo i chilometri indicati dal tassista nello studio di settore (36.200 km) per il percorso medio di 3,2 km, anziché per quello di 6,4 km (pari alla lunghezza della corsa media, secondo la stima dell'A.F.), che avrebbe condotto a dimezzare le corse annue (5.656) e, di conseguenza, i ricavi accertati, alla stregua della seguente moltiplicazione: 5.656 corse x (euro) 6,87 (costo medio di una corsa) = (euro) 38.856,72;

11. il terzo, il sesto e il settimo motivo, suscettibili di essere esaminati insieme per connessione, non sono fondati;

11.1. innanzitutto, l'avviso di accertamento è stato redatto con il metodo analitico-induttivo di cui all'art. 39, primo comma, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, e non mediante l'utilizzo degli studi di settore di cui all'art. 62 *sexies*, d.l. n. 331 del 1993. Gli studi di settore costituiscono, come desumibile dall'art. 62 *sexies*, solo uno degli strumenti utilizzabili dall'A.F. per accertare, in via induttiva, il reddito del contribuente. Infatti, l'accertamento con metodo analitico-induttivo, con cui il fisco procede alla rettifica di singoli componenti reddituali, ancorché di rilevante importo, è consentito, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, pure in presenza di contabilità formalmente tenuta, giacché la disposizione presuppone, appunto, scritture regolarmente tenute e, tuttavia, contestabili in forza di valutazioni condotte sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che facciano seriamente dubitare della completezza e fedeltà della contabilità esaminata (cfr. *ex multis* Cass. n. 20060 del 2014; in termini, Cass. 05/12/2019, n. 31814; Cass. 19/03/2019, n. 15344, secondo cui il fatto che l'accertamento tragga spunto da uno studio di settore non esclude che esso possa fondarsi anche su altri elementi significativi aventi i caratteri della gravità, precisione e concordanza);



11.2. nella fattispecie concreta, il giudice di appello ha puntualmente indicato tutte le presunzioni gravi, precise e concordanti (ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. *d*), d.P.R. n. 600 del 1973) che hanno consentito l'accertamento di un reddito superiore a quello dichiarato, derivante dall'utilizzo degli studi di settore. La Commissione regionale ha valorizzato una serie di elementi oggettivi, idonei, a suo giudizio, a dimostrare i maggiori redditi di impresa, ovvero: il sistema tariffario fissato dall'Amministrazione comunale; la lunghezza media delle corse (km 3,2), a prescindere da quanto si è sopra osservato (cfr. p. 10); i chilometri percorsi nell'anno, etc.;

11.3. infine, da un'ultima angolazione giuridica, con specifico riferimento al settimo motivo di ricorso, merita mettere in risalto che l'affermazione della C.T.R. circa l'inverosimiglianza del reddito dichiarato, di poco superiore a mille euro al mese, è estranea al nucleo essenziale della *ratio decidendi* che, come si è appena detto, si fonda sull'univocità e concludenza di una serie convergente di elementi presuntivi;

12. in conclusione, accolto il quinto motivo, rigettati il terzo, il quarto, il sesto e il settimo motivo, dichiarati inammissibili il primo e il secondo motivo, la sentenza è cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio al giudice *a quo* anche per le spese del giudizio di legittimità;



P.Q.M.

accoglie il quinto motivo, rigetta il terzo, il quarto, il sesto e il settimo motivo, dichiara inammissibili il primo e il secondo motivo, cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 21 aprile 2022

Il Presidente
(Federico Sorrentino)

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

