

Civile Ord. Sez. 5 Num. 36876 Anno 2022
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI
Relatore: CARADONNA LUNELLA
Data pubblicazione: 15/12/2022



ORDINANZA

sul ricorso n. 5561/2015 proposto da:

Meleo Sergio, rappresentato e difeso, anche disgiuntamente fra loro, dagli Avv.ti Benedetto Santacroce e Salvatore Mileto e con i medesimi elettivamente domiciliato presso lo studio legale tributario Santacroce - Procida - Fruscione, in Roma, via Giambattista Vico, n. 22, in virtù di procura speciale a margine del ricorso per cassazione.

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, nella persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici è elettivamente domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12.

- resistente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del LAZIO n. 4477/04/2014, depositata in data 7 luglio 2014, non notificata; uditata la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 28 settembre 2022 dal Consigliere Lunella Caradonna;

RILEVATO CHE

1. La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con la sentenza impugnata, ha rigettato l'appello proposto da Meleo Sergio, avverso la sentenza di primo grado, che, sull'impugnazione proposta avverso l'avviso di accertamento n. RCEH84, con il quale era stato accertato, per l'anno d'imposta 2004, ai sensi dell'art 62 *sexies* del decreto legge n. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 427/1993 e dell'art. 10 della legge n. 146/1998, un maggior reddito d'impresa pari ad euro 88.689,00, rispetto a quello dichiarato pari ad euro 1.564,00, aveva ritenuto nel merito che l'atto impositivo era motivato ed aveva dato conto delle ragioni addotte dal contribuente sullo scostamento rilevato.

2. La Commissione tributaria regionale ha affermato che, nel caso in esame, il contraddittorio si era instaurato ed il contribuente aveva prodotto, rispondendo all'invito dell'Ufficio, una memoria, recepita nel verbale del 25 maggio 2009, nella quale aveva esposto le sue ragioni e che la mancata adesione dell'Ufficio alle tesi di parte non significava che il contraddittorio non si fosse correttamente instaurato; non sussisteva nemmeno il difetto di motivazione, perché i motivi della ripresa a tassazione e le ragioni per le quali le giustificazioni di parte non erano state accolte erano state chiaramente descritte nell'atto impugnato, nel quale si leggeva, inoltre, che l'incongruità del reddito dichiarato, per più anni d'imposta, non poteva mai collocarsi al di sotto della retribuzione conseguibile, in posizione dipendente, nello stesso settore, o al di sotto di quello ottenibile da un impiego alternativo del capitale investito; né il contribuente aveva ottemperato

all'onere di fornire la prova contraria sia in sede procedimentale, che in sede processuale; con riguardo alla produzione della copia degli estratti dei conti correnti bancari e della copia informale di alcune pagine di un registro nel quale erano state annotate le attività di trasporto effettuate nell'anno in contestazione, non era compito del giudice attribuire significato e valenza probatoria ad una documentazione che la parte stessa non indicava a sostegno di quale punto della sua difesa aveva inteso produrre.

3. Meleo Sergio, avverso la superiore sentenza, ha proposto ricorso per cassazione, con atto affidato a quattro motivi.

4. L'Amministrazione intimata si è costituita ai fini dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa ai sensi dell'art. 370, comma primo, cod. proc. civ..

CONSIDERATO CHE

1. Il primo mezzo deduce la nullità della sentenza ai sensi dell'art. 1, comma 2, e 36 del decreto legislativo n. 546/1992, nonché dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., in quanto la sentenza impugnata aveva tratteggiato solo parzialmente la parte in fatto, senza procedere ad una ricostruzione analitica delle vicende che avevano portato all'emissione dell'atto impugnato in primo grado; aveva omesso quasi del tutto la pur concisa esposizione delle conclusioni del giudice di primo grado, dello svolgimento del processo di secondo grado e delle richieste avanzate dalle parti in sede di appello (dove era stata richiesta la riforma della sentenza di primo grado sulla base di quattro motivi di appello) e dei fatti rilevanti, in tal modo rendendo impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo.

1.1 Il motivo è infondato.

1.2 Questa Corte ha statuito il principio secondo cui *«In tema di contenuto della sentenza, la concisa esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa non costituisce un elemento meramente formale, bensì un requisito da apprezzarsi esclusivamente in funzione dell'intelligibilità della decisione e della comprensione delle ragioni poste a suo fondamento, la cui assenza configura motivo di nullità della sentenza quando non sia possibile individuare gli elementi di fatto considerati o presupposti nella decisione»* (Cass., 10 novembre 2010, n. 22845; Cass., 20 gennaio 2015, n. 920; Cass., 15 novembre 2019, n. 29721).

E' stato precisato che in favore di questa interpretazione soccorre, in particolare, la considerazione che il regime delle nullità, degli atti processuali è retto dal principio, di ordine generale, della strumentalità della forma, in forza del quale la nullità non può essere mai dichiarata se l'atto ha raggiunto il suo scopo (art. 156, comma terzo, cod. proc. civ.) e che l'interpretazione accolta ha trovato di recente riconoscimento da parte dello stesso legislatore, con la modifica dell'art. 132 ad opera della legge 18 giugno 2009, n.69, art. 45, comma 17, che ha espressamente stabilito un collegamento di tipo logico e funzionale tra l'indicazione in sentenza dei fatti di causa e le ragioni poste dal giudice a fondamento della decisione (Cass., 10 novembre 2010, n. 22845, in motivazione).

1.3 Così delineati i principi stabiliti da questa Corte, la censura svolta dal motivo non appare fondata, dal momento che dalla lettura della sentenza impugnata risultano chiaramente esposti, anche se in forma succinta, sia l'oggetto del giudizio che le ragioni della decisione.

La sentenza, infatti, precisa che il ricorso ha per oggetto l'impugnativa dell'avviso di accertamento per un maggior reddito di impresa, relativo all'anno d'imposta 2004, oltre che la cartella esattoriale nel frattempo emessa sulla base del presupposto della mancata impugnazione dell'avviso di accertamento, e che esso non poteva essere accolto non

essendo stato violato il principio del contraddittorio, che si era regolarmente instaurato nella fase amministrativa, avendo il contribuente prodotto una memoria che era stata recepita nel verbale del 25 maggio 2009 e che non sussisteva il dedotto difetto di motivazione, perché i motivi della ripresa a tassazione e le ragioni per le quali le giustificazioni di parte non erano state accolte erano state chiaramente descritte nell'atto impugnato; il contribuente non aveva ottemperato all'onere di fornire la prova contraria né in sede procedimentale, né in sede processuale e non era compito del giudice attribuire significato e valenza probatoria ad una documentazione che la parte stessa non aveva indicato a sostegno di quale punto della sua difesa intendeva produrre.

Risulta, pertanto, evidente che la decisione impugnata assolve in misura adeguata al requisito di contenuto richiesto dalle disposizioni di legge di cui il ricorso lamenta la violazione, attesa l'esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione, sufficiente ad evidenziare il percorso argomentativo della pronuncia giudiziale, funzionale alla sua comprensione e alla sua eventuale verifica in sede di impugnazione.

2. Il secondo mezzo deduce la nullità della sentenza per omessa pronuncia (violazione dell'art. 112 cod. proc. civ.), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., in quanto la sentenza impugnata nulla aveva statuito in ordine al motivo di gravame, con il quale era stata denunciata l'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato, in quanto l'Agenzia delle Entrate non aveva tenuto conto dell'esistenza di uno studio di settore evoluto, che, essendo più favorevole, doveva essere applicato al contribuente prevalendo su quello precedente.

2.1 Il motivo è inammissibile.

2.2 Ed invero, alla mera affermazione relativa al mancato esame della censura di illegittimità dell'avviso di accertamento in quanto l'Agenzia delle Entrate non aveva tenuto conto dell'esistenza di uno studio di

settore evoluto, che, essendo più favorevole, doveva essere applicato al contribuente prevalendo su quello precedente, alla quale non fa riferimento il giudice di appello, non si associa alcun riferimento agli atti processuali, inteso a consentire a questa Corte una verifica «prima facie» della fondatezza della doglianza.

2.3 Pur dovendosi ribadire l'orientamento di questa Corte secondo cui lo studio di settore più «evoluto» costituisce *ius superveniens* sollevabile anche in grado di appello, poiché, ove il sistema di rappresentazione statistica costituito dallo studio di settore sia affinato dal legislatore, pubblicando una rappresentazione più aderente al caso concreto del contribuente, in capo a quest'ultimo sorge un diritto soggettivo perfetto ad essere riqualficato per coerenza e congruità alla luce del nuovo strumento (Cass., 19 luglio 2017, n. 17807), deve parimenti affermarsi che, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, affinché possa utilmente dedursi in sede di legittimità un vizio di omessa pronunzia, ai sensi dell'art. 112 cod. proc. civ., è necessario, da un lato, che al giudice del merito siano state rivolte una domanda od un'eccezione autonomamente apprezzabili, ritualmente ed inequivocabilmente formulate, per le quali quella pronunzia si sia resa necessaria ed ineludibile, e, dall'altro, che tali istanze siano riportate puntualmente, nei loro esatti termini e non genericamente ovvero per riassunto del loro contenuto, nel ricorso per cassazione, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo e/o del verbale di udienza nei quali l'una o l'altra erano state proposte, onde consentire al giudice di verificarne, «in primis», la ritualità e la tempestività ed, in secondo luogo, la decisività delle questioni prospettatevi (Cass. Cass., 4 marzo 2013, n. 5344) .

Ove, quindi, si deduca la violazione, nel giudizio di merito, del citato art. 112 cod. proc. civ., riconducibile alla prospettazione di un'ipotesi di «error in procedendo» per il quale la Corte di cassazione è giudice

anche del «fatto processuale», detto vizio, non essendo rilevabile d'ufficio, comporta pur sempre che il potere-dovere del giudice di legittimità di esaminare direttamente gli atti processuali sia condizionato, a pena di inammissibilità, all'adempimento da parte del ricorrente - per il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione che non consente, tra l'altro, il rinvio «per relationem» agli atti della fase di merito - dell'onere di indicarli compiutamente, non essendo legittimato il suddetto giudice a procedere ad una loro autonoma ricerca, ma solo ad una verifica degli stessi (Cass., 8 giugno 2016, n. 11738; Cass., 4 luglio 2014, n. 15367).

Tale consolidato indirizzo è stato affermato anche dalle Sezioni Unite di questa Corte, con la decisione del 28 luglio 2005, n. 15781, così massimata : *«Affinché possa utilmente dedursi in sede di legittimità un vizio di omessa pronuncia, è necessario, da un lato, che al giudice di merito fossero state rivolte una domanda o un'eccezione autonomamente apprezzabili, e, dall'altro, che tali domande o eccezioni siano state riportate puntualmente, nei loro esatti termini, nel ricorso per cassazione, per il principio dell' autosufficienza, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo o del verbale di udienza nei quali le une o le altre erano state proposte, onde consentire al giudice di verificarne, in primo luogo, la ritualità e la tempestività, e, in secondo luogo, la decisività»*.

2.4 Peraltro, nel caso in esame, l'assolvimento di tale onere era necessario tenuto conto che: 1) lo stesso ricorrente deduce di avere denunciato nell'atto di appello l'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato perché l'Agenzia delle entrate non aveva tenuto conto dell'esistenza di uno studio di settore evoluto, con ciò facendo intendere di avere formulato una censura non rivolta alla sentenza di primo grado, oggetto di impugnazione, quanto piuttosto all'avviso di accertamento oggetto di impugnazione nel giudizio di primo grado; 2) si legge, nella sentenza impugnata, che il contribuente aveva proposto

impugnazione eccependo l'erronea motivazione, laddove i primi giudici avevano riconosciuto motivato l'avviso di accertamento nonostante il mancato esame delle prove contrarie offerte dal contribuente per giustificare lo scostamento tra il reddito dichiarato e quello accertato mediante lo studio di settore e il mancato contraddittorio (cfr. pag. 2 della sentenza impugnata).

3. Il terzo mezzo deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2697 cod. civ., 62 *bis* del decreto legge n. 331/1993 e 1, commi da 180 a 186, della legge n. 549/1995, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., avendo la Commissione tributaria regionale ritenuto corretto che l'Ufficio potesse emettere un avviso di accertamento fondato sugli studi di settore, motivato esclusivamente sulle ragioni per le quali erano state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio, ma senza essere integrato con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello «standard» prescelto; era errata la conclusione della Commissione tributaria regionale che aveva ritenuto correttamente assolto l'onere della prova in capo all'Ufficio per il semplice fatto che la motivazione dell'atto impugnato indicava le ragioni per le quali le giustificazioni prodotte non erano state accolte, senza considerare che mancava, nell'avviso di accertamento, la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto al caso del ricorrente.

3.1 Il motivo è inammissibile, perchè non si confronta con il contenuto del provvedimento impugnato.

3.2 Ed invero, i giudici di secondo grado, rispondendo ai motivi di gravame formulati dal ricorrente (erronea motivazione e difetto di contraddittorio), hanno affermato che il contraddittorio si era correttamente instaurato, perché il contribuente aveva prodotto, una memoria, che era stata recepita nel verbale del 25 maggio 2009, nella quale aveva esposto le sue ragioni e che la mancata adesione dell'Ufficio alle tesi di parte non significava che il contraddittorio non si

fosse correttamente instaurato; i giudici di secondo grado, poi, hanno evidenziato che non sussisteva nemmeno il dedotto difetto di motivazione, perché i motivi della ripresa a tassazione e le ragioni per le quali le giustificazioni di parte non erano state accolte erano state chiaramente descritte nell'atto impugnato, nel quale si leggeva, inoltre, che l'incongruità del reddito dichiarato, per più anni d'imposta, non poteva mai collocarsi al di sotto del retribuzione conseguibile, in posizione dipendente, nello stesso settore, o al di sotto di quello ottenibile da un impiego alternativo del capitale investito; la Commissione territoriale ha, infine, affermato, alla luce del contraddittorio posto in essere nella fase amministrativa e tenuto conto della motivazione esposta nell'atto impositivo, che il contribuente non aveva ottemperato all'onere di fornire la prova contraria, né in sede amministrativa, né in sede processuale.

3.3 Con ciò correttamente applicando il principio statuito da questa Corte secondo cui nella ripartizione dell'onere probatorio, spetta al contribuente quello non solo di allegare, ma anche di 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, in modo da giustificare un reddito inferiore a quello che normalmente si desume secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato, mentre sull'ente impositore incombe l'onere di dimostrare l'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto di accertamento (Cass., 21 dicembre 2021, n. 40936).

4. Il quarto mezzo deduce la nullità della sentenza per omessa pronuncia (art. 112 cod. proc. civ.) e omessa e/o apparente motivazione, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 4, cod. proc. civ., non avendo la Commissione territoriale deciso sul motivo di gravame, con il quale era stata denunciata la nullità dell'avviso di accertamento impugnato nella parte in cui non aveva indicato le ragioni

specifiche per le quali non riteneva corrette le contestazioni sollevate dal contribuente nella fase del contraddittorio, non potendo essere sufficiente un'affermazione generica e di stile («L'Ufficio, ritenendo di non poter accordare la richiesta avanzata, procede all'emissione dell'avviso di accertamento») e dovendosi ritenere necessaria una specifica motivazione in relazione ad ogni contestazione eccepita dal contribuente dalla quale desumere i motivi per i quali l'Ufficio aveva ritenuto non idonee le argomentazioni addotte.

4.1 Il motivo è infondato.

4.2 Nel caso di specie, infatti, non si ravvisa alcuna violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in quanto la Corte di merito risulta aver esaminato, la censura mossa in sede di gravame, a pag. 3 della sentenza impugnata, ritenendo insussistente il dedotto difetto di motivazione dell'atto accertativo ed avendo specificamente affermato, peraltro con una autonoma ragione del decidere che non è stata minimamente censurata dal ricorrente, che con riguardo alla produzione della copia degli estratti dei conti correnti bancari e della copia informale di alcune pagine di un registro nel quale erano annotate le attività di trasporto effettuate nell'anno in contestazione, non era compito del giudice attribuire significato e valenza probatoria ad una documentazione che la parte stessa non indicava a sostegno di quale punto della sua difesa aveva inteso produrre.

5. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Nessuna statuizione va assunta sulle spese, poiché l'Amministrazione intimata non ha svolto difese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, 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 comma 1 *bis* del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 28 settembre 2022.