



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Ettore Cirillo	· Presidente -	Oggetto
Lucio Napolitano	· Consigliere-	R.G.N. 19225/2014
Michele Cataldi	· Consigliere -	Cron.
Pasqualina A.P.Condello	· Consigliere -	CC - 22/11/2019
Luigi D'Orazio	· Consigliere Rel.-	

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

5890  
2019  
sul ricorso iscritto al n. 19225/2014 R.G. proposto da

(omissis) , rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis) e  
dall'Avv. (omissis) , come da procura speciale in calce al ricorso,  
elettivamente domiciliato presso lo studio del primo, in (omissis)  
(omissis)

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in

1  
Cons.Est. Luigi D'Orazio

Roma, Via dei Portoghesi n. 12 ;

-resistente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 474/14/2014, depositata il 29 gennaio 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22 novembre 2019 del Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1. La Commissione regionale tributaria del Lazio rigettava l'appello proposto da (omissis) , agente di commercio, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Roma, che aveva rigettato il ricorso proposto dal contribuente contro l'avviso di accertamento emesso dalla Agenzia delle entrate nei suoi confronti, a seguito di preventivo contraddittorio, per l'anno 2005, sulla base degli studi di settore. In particolare, per il giudice di appello il contribuente non era stato in grado di contrastare, in sede di contraddittorio, sia amministrativo che giurisdizionale i risultati degli studi di settore. Il contribuente , dopo aver sostenuto che lo scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli accertati era dovuto "a causa dell'avanzare dell'età", aveva ammesso di aver sopperito con l'aiuto gratuito fornito dal proprio figlio.
2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione il contribuente.
3. L'Agenzia delle entrate si è costituita solo al fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di impugnazione il contribuente deduce "violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto degli articoli 62 sexies, comma 2, d.l. 331/1993, art. 39, primo comma, lettera d. d.p.r. 600/1973, legge 212/2000 e 2 legge 241/90 (in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c.): il giudice a quo non ha rilevato l'illegittimità per difetto di motivazione dell'atto di imposta motivato esclusivamente sullo scostamento tra ricavi dichiarati e ricavi presunti

sulla base dello studio di settore e che ignora le deduzioni difensive del contribuente", in quanto il giudice di appello non ha dato atto che nell'avviso di accertamento emesso, a seguito del contraddittorio, erano state omesse le ragioni per cui erano state disattese le doglianze del contribuente, che aveva dichiarato di avere, nel 2005, 74 anni e di percepire due pensioni per un totale lordo di € 36.227,00, svolgendo l'attività con l'aiuto del figlio "con un impegno a tempo parziale", in quanto questi lavorava a tempo pieno con un reddito lordo di € 32.782,00.

Nell'avviso di accertamento, sul punto, si affermava soltanto che trattavasi di "motivazioni generiche, non supportate da documentazione idonea che possa giustificare lo scostamento tra ricavi dichiarato e quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore".

Tuttavia, secondo il ricorrente, l'età avanzata non doveva essere documentata, né era una circostanza generica, costituendo la stessa una ipotesi di "marginalità economica" secondo la circolare n. 38/2007 della Agenzia delle entrate.

2. Con il secondo motivo di impugnazione il ricorrente si duole della "violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto degli articoli 62 sexies, comma 3, d.l. 331/93, e art. 39 comma 1 lettera d d.p.r. 600/1973 (in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c.): il giudice a quo non ha rilevato l'illegittimità dell'atto d'imposta basato su uno studio di settore pur in presenza di una condizione di marginalità economica del contribuente", in quanto il giudice di appello non ha tenuto conto dell'età avanzata del contribuente che, nell'anno di imposta in esame (2005), aveva 74 anni.

3. Con il terzo motivo di impugnazione il ricorrente lamenta la "violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto degli articoli 62 sexies, comma 3, d.l. 331/93, e art. 39 comma 1 lettera d d.p.r. 600/1973 (in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c.): il giudice a quo non ha rilevato l'illegittimità dell'atto d'imposta motivato esclusivamente sullo scostamento tra ricavi dichiarato e ricavi presunti sulla base degli studi di settore", in quanto il giudice di appello

non può basare il recupero fiscale unicamente sul dato dello scostamento tra i ricavi dichiarato e quelli desumibili sulla base delle medie di settore". La pretesa tributaria non reca elementi probatori o logici ulteriori che supportino la presunzione basata sullo scostamento, soprattutto in presenza delle deduzioni difensive del contribuente che ha allegato la circostanza relativa all'età avanzata.

4. Con il quarto motivo di impugnazione il ricorrente deduce la "nullità della sentenza ex art. 112 c.p.c.: per omessa pronuncia sul tema della inapplicabilità dello studio di settore utilizzato alla situazione del contribuente per mancata rispondenza del cluster di riferimento (in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c.)", in quanto il giudice di appello, come pure il giudice di prime cure, non ha pronunciata sulla doglianza del ricorrente relativa alla mancata rispondenza del cluster di riferimento alle caratteristiche dell'attività di impresa del contribuente, in ragione dello svolgimento della stessa a casa, della qualità della clientela, costituita da poche società di ingegneria e non da dettaglianti, oltre che della percentuale delle provvigioni percepite pari al 3 % e non al 4,17 %.

4.1. I motivi primo, secondo, terzo e quarto, che vanno decisi congiuntamente per ragioni di connessione, sono infondati.

4.2. Invero, 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., 18 dicembre 2009, n. 26635).

Nella specie, il contraddittorio preventivo è stato espletato ed il contribuente in quella sede ha affermato che aveva 74 anni e che era aiutato dal figlio sia pure a tempo parziale (cfr. dichiarazioni rese in sede di contraddittorio riportate a pagina 16 del ricorso per cassazione "Nel 2005 avevo 74 anni ed ho percepito due pensioni per un totale lordo di € 36.227,00, non avendo più l'energia e la volontà, la mia attività di agente era a tempo parziale. Mio figlio mi aiutava con un impegno a tempo parziale, in quanto lavorava a tempo pieno con un reddito lordo di € 32.782,00, il tutto risulta dagli Unici inviati").

L'Agenzia delle entrate, sul punto, ha ribattuto, nell'avviso di accertamento che trattavasi di "motivazioni generiche, non supportate da documentazione idonea che possa giustificare lo scostamento tra ricavi dichiarati e quelli risultanti dall'applicazione degli studi di settore".

Il giudice di appello ha rigettato il gravame del contribuente rilevando che "il

contribuente ha sempre sostenuto che lo scostamento tra i ricavi dichiarato e quelli accertati andava attribuito alla progressiva riduzione delle proprie capacità lavorative a causa dell'avanzare dell'età, cui avrebbe peraltro sopperito, almeno nel periodo di imposta considerato, con l'aiuto gratuito del figlio; ma senza avvedersi che è proprio tale ultima circostanza a svuotare di valore l'affermazione principale, rendendo legittimo l'accertamento qui in discussione".

Pertanto, il giudice di appello, non solo ha evidenziato che l'avviso di accertamento ha preso posizione sulle difese del contribuente, ma ha anche congruamente motivato in ordine alla mancata rilevanza dell'età avanzata dello stesso nel 1974, in relazione all'aiuto, seppure parziale da parte del figlio.

4.3. Nella specie, appunto, il contribuente, in sede di contraddittorio, si è limitato, del tutto genericamente, a rilevare la sua età avanzata nel 2005, quando aveva 74 anni, pur sottolineando l'aiuto, seppure parziale fornito dal proprio figlio.

Tali dichiarazioni, lungi dal porre in evidenza una specifica realtà aziendale, con peculiari caratteristiche specifiche, si è limitata ad evidenziare la sola età avanzata del contribuente, pure bilanciata dall'aiuto del proprio figlio, senza alcuna specificità in grado di dimostrare la non corretta applicazione degli studi di settore all'attività controllata.

Pertanto, non vi era l'obbligo per l'Agenzia delle entrate di un "supplemento" di motivazione sul punto, proprio per la estrema genericità ed astrattezza delle doglianze palesate in sede di contraddittorio endoprocedimentale.

Nè le risultanze degli studi di settore, a seguito del contraddittorio preventivo, devono avere il conforto di altri elementi indiziari.

In realtà, come detto, poiché il contraddittorio endoprocedimentale vi è stato, ma il contribuente non ha allegato alcunché in modo specifico per dimostrare lo scostamento della posizione reddituale dell'attività rispetto a quella accertata con gli studi di settore, l'Agenzia non era tenuta ad offrire altra ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del disallineamento del

reddito dichiarato rispetto a quello risultante dagli studi di settore (Cass.Civ., 20 settembre 2017, n. 21754).

4.4. Peraltro, per questa Corte, sia in tema di studi di settore che di applicazione dei "parametri", l'età avanzata non è da sola sufficiente a confutare i risultati emergenti dagli studi di settore o dai parametri (Cass., 19846/17; Cass., 19559/18; Cass., 16455/13; Cass., 23878/19, anche se in materia di "parametri"; Cass., 15614/2016, per la quale addirittura l'età avanzata di un artigiano è stata ritenuta come un elemento sfavorevole nella valutazione della posizione reddituale del contribuente, essendo un "elemento sintomatico della sua notevole esperienza professionale e della sua capacità contributiva).

Invero, nella circolare 31/E del 22-5-2007 dell'Agenzia delle entrate si indica la condizione di "marginalità economica" di cui l'Ufficio deve tenere conto ai fini dell'accertamento. Tra i vari elementi (localizzazione territoriale, ridotte dimensioni del mercato di riferimento; limitata dotazione di beni strumentali, l'assenza di dipendenti) vi è anche l'età del contribuente, con la precisazione che "il fattore età potrebbe a propria volta determinare una condizione di marginalità economica, come nel caso delle piccole imprese individuali, in specifici comparti, condotte da soggetti anziani che svolgono l'attività secondo logiche non strettamente economiche che le differenziano dalle altre imprese del settore". Analogamente nella circolare 12-6-2007 n. 38 della Agenzia delle entrate si ribadisce al paragrafo 3.1. (esercizio dell'attività in condizione di marginalità economica e applicazione degli studi) che i fattori caratterizzanti la marginalità economica sono rappresentati da: limiti dimensionali e organizzativi; arretratezza/inadeguatezza delle infrastrutture; modalità organizzative di vendita tradizionali; bassa capacità di penetrazione nel mercato; limiti del mercato di riferimento; scarsa competitività dei prodotti; età avanzata del titolare"

Tuttavia, sul punto si rileva che, secondo il giudice di appello, con motivazione congrua, l'età avanzata del padre era bilanciata perfettamente dall'ausilio

parziale fornito dal figlio.

4.5. Nè v'è stata omessa pronuncia in ordine alla errata individuazione cluster di riferimento, in quanto il giudice di appello, nel rigettare il gravame del contribuente, confermando la legittimità dell'avviso di accertamento, ha implicitamente rigettato tale doglianza.

Peraltro, con il quarto motivo si chiede una nuova rivalutazione degli elementi istruttori non consentita in questa sede. Peraltro, poiché l'appello è stato depositato il 28-2-2013, quindi dopo l'11-9-2012 (data da cui trova applicazione l'art. 348 ter c.p.c.), si applica l'art. 348 ter c.p.c., con il divieto di proporre ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., in presenza di una doppia motivazione conforme sul merito da parte del primo e del secondo giudice.

Infatti, la previsione d'inammissibilità del ricorso per cassazione, di cui all'art. 348 ter, comma 5, c.p.c., che esclude che possa essere impugnata ex art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. la sentenza di appello "che conferma la decisione di primo grado", non si applica, agli effetti dell'art. 54, comma 2, del d.l. n. 83 del 2012, conv. in l. n. 134 del 2012, per i giudizi di appello introdotti con ricorso depositato o con citazione di cui sia stata richiesta la notificazione anteriormente all'11 settembre 2012 (Cass. n. 11439/18).

La sentenza è stata, poi, depositata oltre l'11-9-2012 (il 29-1-2014), sicchè trova applicazione anche la disciplina del vizio di motivazione di cui all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., dopo il d.l. 83/2012.

5. L'assenza di attività difensiva da parte della Agenzia delle entrate esonera da ogni provvedimento sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. *Sussistono i presupposti per l'applicazione dell'art. 348 ter comma 5 c.p.c. in quanto il ricorso è stato depositato il 28/2/2013.*

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 22 novembre 2019

Il Presidente

Ettore Cirillo

8

Cons.Est. Luigi D'Orazio

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL 30 DIC 2019



IL CANCELLIERE  
Marta Dr. Maroncelli

*Marta*