

Civile Sent. Sez. 5 Num. 19975 Anno 2023
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI
Relatore: LEUZZI SALVATORE
Data pubblicazione: 12/07/2023



SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 20329/2016 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliato in ROMA VIA
DEI PORTOGHESI 12, presso lo studio dell'avvocato AVVOCATURA
GENERALE DELLO STATO . (ADS80224030587) che lo rappresenta
e difende

-ricorrente-

contro

..... IN LIQUIDAZIONE

-intimato-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. GENOVA n. 167/2016 depositata il 03/02/2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 21/02/2023 dal Consigliere SALVATORE LEUZZI.

FATTI DI CAUSA

Con avviso riferito all'anno di imposta 2007, l'Agenzia delle entrate rettificava i fini Ires, Irap e Iva, la dichiarazione presentata per l'anno anzidetto dalla contribuente. Nella prospettazione erariale i ricavi ottenibili dalla società in base al pertinente studio di settore (TD414) si palesavano di gran lunga superiori a quelli dichiarati, tanto da implicare una rideterminazione del volume d'affari ai fini Iva e del reddito imponibile ai fini Ires e Irap. In definitiva i ricavi dichiarati erano, nella prospettazione erariale, sottodimensionati rispetto a quelli da reputarsi effettivi.

La CTP rigettava il ricorso dell'Agenzia delle entrate.

Non miglior sorte assisteva il susseguente appello erariale.

Il ricorso per Cassazione dell'agenzia delle entrate è affidato a sei motivi punto la contribuente è rimasta intimata.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 c.c., 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c., per avere la CTR trascurato di indicare le prove dei pretesi fatti, i quali appaiono, come tali, non provati.

Con il secondo motivo di ricorso si contesta la violazione e falsa applicazione dell'art. 10 l. 146 del 1998, dell'art. 2697 c.c. e degli artt. 2727-2729 c.c., in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c., per avere la CTR mancato di individuare gli elementi di matrice presuntiva gravi, precisi, concordanti a sostegno della ricostruzione accolta, pur a fronte del rigoroso parametro correlato allo studio di settore applicabile.

Con il terzo motivo di ricorso si denuncia la nullità della sentenza per inosservanza dell'art. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360 n. 4 c.p.c., non avendo la CTR in alcun modo esplicitato le fonti e ragioni del proprio convincimento, limitandosi a rendere motivazioni apodittiche.

Con il quarto motivo di ricorso si contesta la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360 n. 4 c.p.c., dell'articolo 112 c.p.c. e dell'art. 70 D.Lgs. n. 546 del 1992, non essendo dato ravvisare nel contesto del ricorso di primo grado una censura correlata alla antieconomicità della condotta, benché la stessa sia messa in risalto dalla CTR nell'ambito della motivazione resa in appello.

Con il quinto motivo di ricorso si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. e degli artt. 2727-2729 c.c. nonché dei principi generali in materia di prova in relazione all'art. 360 n. 3 C.C., per avere la CTR valorizzato il profilo della antieconomicità, benché nella prospettazione erariale quel che veniva messo in evidenza era l'aspetto della connotazione irrealistica dello sbilanciamento fra l'ammontare dei costi (pari a oltre due milioni di euro) e quello dei ricavi conseguiti (di poco a euro 50.000,00).

Con il sesto e ultimo motivo di ricorso si denuncia la nullità della sentenza impugnata per inosservanza dell'art. 36 D.Lgs. n. 546 del 1992 e degli artt. 112 e 115 c.p.c., per avere la CTR reso una motivazione apparente supponendo che la Amministrazione stigmatizzasse una condotta antieconomica, benché la prospettazione erariale adesso una ben diversa declinazione.

I primi due motivi possono essere esaminati congiuntamente per intima connessione; essi si palesano inammissibili.

Nella specie il giudice regionale ha valorizzato alcuni elementi che la stessa parte ricorrente indica nel corpo del motivo di ricorso, ossia la connotazione prevalentemente rivolta alla ricerca di nuovi dispositivi dell'attività esercitata dalla contribuente; la circostanza

che le perdite siano sempre state coperte dalle società del gruppo; la scarsa maturità del settore in cui si è inserita l'attività in parola. In linea generale, il giudice ha ritenuto che sulla base di tali sintomatici profili l'attività economica non potesse essere ricondotta nel *cluster* indicato dall'Agenzia e che potessero, piuttosto, giustificarsi le divaricazioni riscontrate fra costi e ricavi.

A fronte di questa ricostruzione, le censure non pongono in evidenza elementi istruttori negletti o travisati, limitandosi a contestare come inappagante il sindacato di merito della CTR – pur ricadente in una sfera ad essa riservata – aspirando ad ottenerne uno nuovo e di diverso segno. Nella specie, non vi è né un ribaltamento di oneri probatori, né la valorizzazione di elementi istruttori, presuntivi e fattuali eccentrici rispetto a quelli acquisiti al processo.

Orbene, la violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c., censurabile per cassazione ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., è configurabile soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni e non invece laddove oggetto di censura sia la valutazione che il giudice abbia svolto delle prove proposte dalle parti (sindacabile, quest'ultima, in sede di legittimità, entro i ristretti limiti del "nuovo" art. 360 n. 5 c.p.c.). (Cass. n. 13395 del 2018).

Sotto questo aspetto giova soggiungere che la violazione dell'art. 2697 c.c. si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia riversato l'onere della prova ad una parte diversa da quella su cui esso avrebbe dovuto gravare secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni mentre, per dedurre la violazione dell'art. 115 c.p.c., occorre denunciare che il giudice, contraddicendo espressamente o implicitamente la regola posta da tale disposizione, abbia posto a

fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli, non anche che il medesimo, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività consentita dall'art. 116 c.p.c. (Cass. n. 26769 del 2018).

Inoltre, come chiarito ancora di recente da questa Corte, in tema di ricorso per cassazione, una censura relativa alla violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. non può porsi per una erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, ma solo se si allega che quest'ultimo abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione (Cass. n. 6774 del 2022; Cass. n. 1229 del 2019).

Le Sezioni Unite di questa Corte hanno anche osservato che in tema di ricorso per cassazione, per dedurre la violazione dell'art. 115 c.p.c., occorre denunciare che il giudice, in contraddizione espressa o implicita con la prescrizione della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli (salvo il dovere di considerare i fatti non contestati e la possibilità di ricorrere al notorio), mentre è inammissibile la diversa doglianza che egli, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività valutativa consentita dall'art. 116 c.p.c. (Cass., Sez. Un., n. 20867 del 2020).

Mette in conto rilevare che in tema di valutazione delle prove, il principio del libero convincimento, posto a fondamento degli artt. 115 e 116 c.p.c., opera interamente sul piano

dell'apprezzamento di merito, insindacabile in sede di legittimità, sicché la denuncia della violazione delle predette regole da parte del giudice del merito non configura un vizio di violazione o falsa applicazione di norme processuali, bensì un errore di fatto, che deve essere censurato attraverso il corretto paradigma normativo del difetto di motivazione, e dunque nei limiti consentiti dall'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., come riformulato dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012 (Cass. n. 23940 del 2017; Cass. n. 2572 del 2021). Tra l'altro la violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., anche al solo fine di rilevare entro i limiti del vizio di motivazione di cui all'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c., dovrebbe emergere direttamente dalla lettura della sentenza, non già dal riesame degli atti di causa, inammissibile in sede di legittimità (Cass. n. 24434 del 2016).

Come si è osservato sopra nella disamina del primo motivo di ricorso l'art. 2697 c.c. si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella su cui esso avrebbe dovuto gravare secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni. Nella specie, la CTR non ha invertito il riparto degli oneri probatori in ragione del quale, in tema di accertamento tributario mediante studi di settore, grava sul contribuente l'onere di allegare, ed anche di provare - ancorché 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, sì da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato, mentre sull'ente impositore quello di dimostrare l'applicabilità dello *standard* prescelto al caso concreto oggetto di accertamento (Cass. n. 3415 del 2015; Cass. n. 40936 del 2021). Il giudice regionale, sulla base degli elementi acquisiti in costanza di giudizio, ha

ritenuto, con accertamento di fatto rientrante nel perimetro del suo sindacato esclusivo, che essi deponessero in senso giustificativo sulla discrasia tra i ricavi esibiti dal contribuente e quelli asseritamente ascrivibili ad esso alla stregua dello studio di settore allegato dall'Ufficio.

In punto di asserita violazione delle regole contemplate dagli artt. 2727-2729 c.c. merita rimarcare che è devoluta al giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili da tali norme al fine valorizzare gli elementi di fatto quale fonte di presunzione. Nella specie, non risultano, infatti, il giudice ha accertato il valore indiziario di specifici elementi, appurandone la rilevanza nell'ottica decisoria, senza violare i criteri giuridici in tema di formazione della prova critica.

Il terzo motivo può essere esaminato unitamente al sesto, adombrando ambedue il carattere apodittico della motivazione.

Questa Corte ha ritenuto con orientamento del tutto fermo che il vizio di motivazione sussiste quando il giudice non indichi affatto le ragioni del proprio convincimento rinviando, genericamente e "*per relationem*", al quadro probatorio acquisito, senza alcuna esplicitazione al riguardo, né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito (Cass. n. 12664 del 2012). In altri termini, è nulla, per violazione degli artt. 36 e 61 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché dell'art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della commissione tributaria regionale completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare "*per relationem*" alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa, atteso che, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del "*thema decidendum*" e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo e non può ritenersi che la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta

attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame (Cass. n. 7347 del 2012; Cass. n. 10490 del 2010; Cass. n. 24452 del 2018).

Nella concreta fattispecie ciò non è accaduto perché la CTR ha reso sufficiente spiegazione del percorso logico che ne ha sorretto la statuizione, evidenziando che gli studi di settore additati dall'erario non apparivano consoni rispetto ad un'attività estrinsecantesi nella ricerca e importazione di nuove tecnologie e di realizzazione e commercializzazione di dispositivi idonei a monitorare in via remota e *wireless* fenomeni fisico-chimici ai fini della sicurezza industriale, alimentare ed ambientale; ha aggiunto che le nuove tecnologie in questione presentavano a fronte della crisi del mercato nazionale ed internazionale difficoltà di "*decollo*"; ha, infine, legittimamente osservato – nell'esercizio di un sindacato di merito sulla pretesa tributaria che non può essergli sottratto – che i costi plurimilionari esposti dall'erario e che segnalavano lo sbilanciamento cospicuo rispetto ai ricavi dichiarati trovavano una giustificazione logico e contabile, non costituendo costi di competenza dell'esercizio, in quanto tali immediatamente confluenti nel conto economico, bensì immobilizzazioni immateriali appostate a bilancio nell'attivo patrimoniale.

Infondato è anche il quarto motivo.

Con esso si lamenta un vizio di ultrapetizione nella parte in cui la CTR rileva la riconducibilità or ora rammentata degli esborsi sostenuti entro l'alveo delle immobilizzazioni immateriali.

In realtà, *ab origine* si è rimarcato da parte dell'erario, come accertato in fatto in sentenza, il dato irrealistico dato dalla divaricazione fra i ricavi conseguiti e i costi "*sostenuti nel 2007*". È proprio su tale questione che la CTR si è soffermata, dandone una lettura a suo modo di vedere congrua, in quanto basata sulle evidenze contabili e sulla portata da attribuire alle singole voci nel contesto di esse. In altri termini, il giudice regionale ha dato una

spiegazione logica, ascritta al sindacato ad esso riservato, di quel dato che nella prospettazione erariale si pone come incomprensibile perché non veritiero. In tal senso, nessun vizio di ultrapetizione si palesa ravvisabile.

Il quinto motivo è inammissibile.

Come si è osservato sopra nella disamina del primo motivo di ricorso l'art. 2697 c.c. si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella su cui esso avrebbe dovuto gravare secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni. Nella specie, la CTR non ha invertito il riparto degli oneri probatori in ragione del quale, in tema di accertamento tributario mediante studi di settore, grava sul contribuente l'onere di allegare, ed anche di provare - ancorché 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, sì da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato, mentre sull'ente impositore quello di dimostrare l'applicabilità dello *standard* prescelto al caso concreto oggetto di accertamento (Cass. n. 3415 del 2015; Cass. n. 40936 del 2021). Il giudice regionale, sulla base degli elementi acquisiti in costanza di giudizio, ha ritenuto, con accertamento di fatto rientrante nel perimetro del suo sindacato esclusivo, che essi deponessero in senso giustificativo sulla discrasia tra i ricavi esibiti dal contribuente e quelli asseritamente ascrivibili ad esso alla stregua dello studio di settore allegato dall'Ufficio.

Il ricorso va in ultima analisi rigettato. Nulla va disposto sulle spese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Nulla si dispone sulle spese.
Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione