

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate ha notificato alla contribuente X, titolare di un'autoscuola in Y, avviso di accertamento di maggiori ricavi con conseguenti debenze di maggiori IRPEF e addizionali, IRAP, IVA e contributi previdenziali per l'anno d'imposta 2006 ai sensi degli artt. 39, comma primo, lett. d) del d.p.r. n. 600 del 1973.

La commissione tributaria provinciale di Caserta ha accolto il ricorso della contribuente, ritenendo l'accertamento fondato su presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

La decisione, appellata dall'Agenzia, è stata riformata dalla commissione tributaria regionale della Campania in Napoli con sentenza depositata in data 8.5.2012, con parziale accoglimento del gravame e riduzione del 35% dei maggiori ricavi accertati. Ritenendo le presunzioni utilizzate dall'Agenzia connotate dai requisiti di legge, e ritenendo che i dati statistici "Z", pur non allegati all'avviso di accertamento, fossero sufficientemente in esso riportati, la commissione ha considerato irrealistico lo studio di settore presentato dalla contribuente e il costo medio per ciascuna patente di guida fatta conseguire indicato dalla stessa; tenuto conto della realtà in cui la contribuente opera, ha però ritenuto adeguata una stima di minori ricavi rispetto a quelli accertati.

Avverso questa decisione la parte contribuente propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi, rispetto al quale l'Agenzia non svolge difese.



RAGIONI DELLA DECISIONE

1. - Con il primo motivo di ricorso la parte contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 5 cod. proc. civ., «omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti». Sostiene non essere

comprensibile il conteggio delle prestazioni accolto nella sentenza gravata e non essere state esaminate le contestazioni mosse dalla parte.

2. - Con il secondo motivo la parte contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., violazione dell'art. 39, primo comma, lett. d) del d.p.r. n. 600 del 1973, in tema di gravità, precisione e concordanza delle presunzioni poste a base dell'accertamento da tale disciplina regolato. Lamenta essere stato ritenuto legittimo dalla sentenza impugnata, a differenza di quanto considerato in altra sentenza della stessa commissione tributaria, che non fosse prodotta in atti la fonte (ricerca pubblicata sulla rivista "Z") dei dati statistici utilizzati nell'accertamento.
3. - Con il terzo motivo di ricorso la parte contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., violazione dell'art. 7, primo comma, l. n. 212 del 2000, dell'art. 42, secondo comma, d.p.r. n. 600 del 1973 e dell'art. 56, quinto comma, d.p.r. n. 633 del 1972. La parte contribuente lamenta che la sentenza impugnata, ritenendo legittimamente fondato l'atto impositivo sull'indagine effettuata dalla predetta rivista, si

sia posta in contrasto con dette norme che prevedono l'allegazione dell'atto richiamato, con lesione del diritto di difesa e impossibilità di comprendere il metodo di calcolo del costo medio di un corso per il conseguimento di patente di guida.

4. - In ordine al primo motivo, lo stesso è inammissibile. Al riguardo, può preliminarmente trascurarsi la circostanza che, essendo stata la sentenza impugnata depositata anteriormente all'11.09.2012, al presente procedimento è applicabile *ratione temporis* il testo dell'art. 360, primo comma, n. 5 cod. proc. civ. anteriore alla modifica di cui al d.l. n. 83 del 2012, convertito in l. n. 134 del 2012, che ancora consente la censura di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione (mentre il motivo è impostato su un presunto «omesso esame», riferimento introdotto dalla detta riforma). Deve, dopo tale preliminare rilievo, ricordarsi che, in entrambe le formulazioni, il parametro di cui al n. 5 predetto richiede il richiamo a un «fatto» controverso o comunque oggetto di discussione, di cui la parte ricorrente deve farsi carico di dimostrare la «decisività» per il giudizio. In relazione a ciò, il motivo è inammissibile in quanto in esso non sono stati indicati fatti storici controversi in ordine ai quali l'esame della commissione di merito sarebbe stato incongruamente motivato, bensì si sono contestate le valutazioni cui, esaminando le risultanze fattuali di causa, il giudice di merito è pervenuto; il mezzo di ricorso fa assurgere, in tal senso, a fatto controverso, su cui si sarebbe realizzata





una carenza motivazionale, le mere valutazioni in sentenza; trattasi, cioè, non già di fatti storici, ma del coordinamento in sede decisoria da parte della corte di merito delle risultanze processuali.

5. Possono poi essere esaminati in un unico contesto i motivi secondo e terzo, in quanto con entrambi si deduce il vizio di cui all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ. per diversi profili accomunati dall'essere relativi alla mancata allegazione all'avviso di accertamento della fonte dei dati statistici utilizzati.
6. - I motivi sono in parte inammissibili e in parte infondati. La sentenza impugnata ha sul punto così affermato: «La mancata allegazione della ricerca effettuata dalla rivista "Z" non è causa di nullità dell'accertamento, avendo l'ufficio riprodotto il suo contenuto essenziale, consentendo di contrastarla». La sentenza ha poi svolto considerazioni sull'art. 7 della legge n. 212 del 2000, che sarebbe stato rispettato. Ha poi proseguito: «In ogni caso la ricerca era uno degli elementi che avevano portato l'ufficio ad emettere l'atto impugnato basato, essenzialmente, sull'esame complessivo delle patenti rilasciate, sui dati certi forniti dal Ministero dei trasporti, sul prezzo medio praticato di € 52,59» ecc.
7. - Dalla considerazione del testo della sentenza si evince anzitutto che la parte ricorrente non si è fatta carico di impugnare la *ratio decidendo* principale della decisione, con cui si è ritenuto che il fondamento probatorio si rinvenisse non già nella ricerca "Z", ma su

altri dati sui quali - tranne qualche fugace accenno, riferito in particolare ai dati ministeriali - la parte ricorrente non ha svolto specifiche considerazioni. In tale parte, i motivi sono inammissibili, per mancanza di pertinenza rispetto alla *ratio* della sentenza impugnata.

8. - I motivi sono per altra parte infondati, essendo conforme al diritto la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto idonea la riproduzione nell'avviso degli elementi essenziali dell'indagine statistica "Z". Invero, sul punto va data continuità all'orientamento di questa corte (v. ad es. recentemente Cass. n. 9323 del 11/04/2017) secondo cui l'art. 7, co. 1, della l. n. 212 del 2000, che si riferisce solo agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza, consente di assolvere all'obbligo di motivazione degli atti tributari anche *per relationem*, cioè mediante il riferimento a elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, ossia l'insieme di quelle parti dell'atto o del documento necessari e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione permette al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato. Tale principio è stato ritenuto da questa corte applicabile anche ai riferimenti negli atti impositivi alle indagini di mercato svolte attraverso operatori dell'informazione o poste da

autorevoli quotidiani economici (v. Cass. n. 25946 del 23/12/2015, che ha ritenuto invalido l'accertamento solo perché non vi era, in alternativa all'allegazione, alcuna specifica riproduzione dei documenti richiamati, risolvendosi il riferimento in un generico richiamo, a differenza del caso in esame in cui è stata chiaramente individuata l'indagine effettuata).

9. - In definitiva, stante l'inammissibilità e l'infondatezza dei motivi come sopra esplicitato, il ricorso va rigettato. Non deve provvedersi sulle spese, posto che l'Agenzia non ha svolto difese.

P.Q.M.

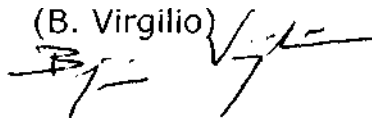
La corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione quinta civile, il 7 luglio 2017

Il presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 23 FEB 2018

(B. Virgilio)



Il Funzionario Giudiziario
Marcello Paragona



Il Funzionario Giudiziario
Marcello Paragona

